



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

ZDANĚNÍ STÁLÉ PROVOZOVNY V ČESKÉ REPUBLICE

TAXATION OF PERMANENT ESTABLISHMENT IN THE CZECH REPUBLIC

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Eva Abrahamová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

BRNO 2019

Zadání diplomové práce

Ústav: Ústav financí
Studentka: **Bc. Eva Abrahamová**
Studijní program: Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce: **doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.**
Akademický rok: 2018/19

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Zdanění stálé provozovny v České republice

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy řešení

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

- analýza právní úpravy
- analýza související judikatury a soft-law
- stanovení základu daně stálé provozovny a možná rizika

Návrhy a doporučení

- návrh metodiky stanovení daňového základu stálé provozovny smluvního státu v ČR
- identifikace existujících rizik a návrh prostředků pro jejich eliminaci

Závěr

Seznam použité literatury a dalších zdrojů

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem diplomové práce je systematizovat pravidla týkající se stanovení základu daně stálé provozovny v České republice, navrhnout metodiku jeho stanovení a tu aplikovat (a verifikovat) na modelovém příkladě.

Základní literární prameny:

JELÍNEK, M. Transferové ceny: stálá provozovna, spojené osoby, sdružené podniky. Praha: Verlag Dashöfer, 2018. ISBN 978-80-87963-61-6.

OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 [online]. OECD Publishing, 2017 [cit. 2017-12-09]. ISBN 978-92-64-28795-2. Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condense-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1.

SOJKA, V., M. BARTOŠOVÁ, P. FEKAR a kol. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-75-2-688-5.

VYCHOPEŇ, J. Daň z příjmů 2018. 14. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-019-9.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2018/19

V Brně dne 28.2.2019

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá problematikou zdanění stálé provozovny vniklé rezidentu smluvního státu v České republice z důvodu staveniště. Práce obsahuje analýzu relevantních článků smlouvy o zamezení dvojího zdanění se Slovenskou republikou a příslušných právních předpisů České republiky, na základě kterých je navržena metodika stanovení základu daně stálé provozovny v České republice.

Abstract

Master's thesis deals with issue of taxation of permanent establishment which come into existence to the resident of a Contracting State on the grounds of construction site in the Czech Republic. The thesis contains an analysis of relevant articles of the double tax treaty with Slovakia and relevant legal regulations of the Czech republic, on the basis of which is proposed the methodology for determining the tax base of the permanent establishment in the Czech Republic.

Klíčové slova

Stálá provozovna, mezinárodní zdanění, smlouvy o zamezení dvojího zdanění, daň z příjmů

Key words

Permanent establishment, international taxation, double tax treaties, income tax

Bibliografická citace

ABRAHAMOVÁ, Eva. *Zdanění stálé provozovny v České republice* [online]. Brno, 2019 [cit. 2019-05-09]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/119883>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Karel Brychta.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 10. května 2019

podpis autorky

Poděkování

Děkuji panu doc. Ing. Mgr. Karlu Brychtovi, Ph.D. za odborné vedení své diplomové práce, za jeho cenné rady, připomínky a čas, který mi věnoval.

OBSAH

ÚVOD	7
1 CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ	12
2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	14
1.1 Poplatník daně	14
2.1.1 Daňový rezident podle ZDP	15
2.1.2 Daňový nerezident podle ZDP	16
2.1.3 Daňový rezident dle modelové smlouvy OECD	16
2.2 Vymezení pojmu stálá provozovna	18
2.2.1 Stálá provozovna dle ZDP	19
2.2.2 Stálá provozovna dle modelové smlouvy OECD	21
2.2.3 Časový test pro staveniště.....	23
2.3 Vzájemný vztah právních úprav.....	24
2.4 Základní povinnosti poplatníka související se stálou provozovnou	25
2.4.1 Registrační povinnost	25
2.4.2 Vedení účetnictví stálé provozovny	26
2.4.3 Základ daně stálé provozovny	27
2.4.4 Závazné posouzení způsobu určení základu daně	35
2.4.5 Podání daňového přiznání	36
3 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU	38
3.1 Smlouva o zamezení dvojího zdanění se Slovenskou republikou.....	38
3.1.1 Článek 4 – Rezident.....	39
3.1.2 Článek 5 – Stálá provozovna	40
3.1.3 Článek 7 – Zisky podniků.....	41
3.1.4 Článek 14 – Příjmy ze závislé činnosti.....	42
3.1.5 Článek 22 – Vyloučení dvojího zdanění.....	42

3.1.6	Článek 23 – Zásada rovného nakládání	43
3.2	Související legislativa České republiky.....	43
3.2.1	Daň z příjmů fyzických osob.....	43
3.2.2	Daň z příjmů právnických osob.....	49
3.2.3	Daň z přidané hodnoty.....	52
3.3	Analýza vybraných rozsudků	55
3.3.1	Stavebně montážní projekty	55
3.3.2	Cestovní náhrady zaměstnanců	56
3.3.3	Odpočet nákladů stálé provozovny.....	57
4	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ	59
4.1	Návrh metodiky stanovení základu daně	59
4.1.1	Stanovení základu daně na základě účetnictví.....	59
4.1.2	Stanovení základu daně náhradním způsobem	76
4.2	Modelový příklad	78
4.2.1	Základní specifikace stavební zakázky.....	78
4.2.2	Posouzení vzniku stálé provozovny	79
4.2.3	Stanovení základu daně na základě účetnictví.....	80
4.2.4	Základ daně stanovený náhradním způsobem	97
4.1	Potenciální rizika – diskuze.....	101
4.1.1	Vznik stálé provozovny	101
4.1.2	Vedení účetnictví a stanovení základu daně.....	102
4.1.3	Problematika DPH.....	103
	ZÁVĚR.....	106
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	108
	SEZNAM TABULEK	116
	SEZNAM OBRÁZKŮ	118

ÚVOD

Vstupem České republiky do schengenského prostoru v roce 2007 a také přistoupením do Evropské unie dne 1. 5. 2004 se stala Česká republika součástí jednotného vnitřního trhu, ve kterém je zajištěn volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu. Fungování jednotného vnitřního trhu vyžaduje spolupráci jednotlivých států mimo jiné také v daňové oblasti. Spolupráce v daňové oblasti probíhá zejména formou výměny informací, harmonizace a koordinace daňových systémů a jejím důsledkem je pak zejména eliminace daňových úniků, vyhýbání se dani, ale také zamezení dvojímu zdanění.

Mezinárodní dvojí zdanění je situace, kdy je tentýž předmět daně zdaněn stejnou nebo obdobnou daní alespoň ve dvou různých státech. Jedná se o důsledek kolize dvou nebo více daňově-právních systémů různých států. Tento stav je nežádoucí, jelikož snižuje zisk a nemotivuje tak ekonomické subjekty k aktivitám na území jiných států. O eliminaci a zmírnění této situace se snaží státy dosáhnout mimo jiné uzavíráním smluv o zamezení dvojího zdanění (2, s. 117). V roce 1963 Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen OECD) přijala vzorové dohody o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, která slouží jako základ pro dohody mezi jednotlivými členskými státy EU (2, s. 118). Tyto smlouvy nezavádějí nové typy daní, ale pouze mění nebo doplňují ustanovení národních daňových systémů jednotlivých států. Obecně lze tedy říci, že cílem smluv o zamezení dvojího zdanění je určit, který stát má právo daný příjem zdanit (8).

Diplomová práce se zabývá problematikou zdaňování stálé provozovny. Jedním ze základních principů obsažených ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění v článku 7 – zisky podniků, je omezení zdanění těchto příjmů daňových nerezidentů ve státě zdroje pouze v případě, pokud mu v tomto státě vznikne stálá provozovna. Z tohoto důvodu je nutné na základě vnitrostátní a mezinárodní legislativy určit, zda stálá provozovna vůbec vznikla. Další problematickou oblastí je stanovení základu daně stálé provozovny, a to zejména z toho důvodu, že neexistuje jednotná metodika pro jeho stanovení. Stálá provozovna může vždy vzniknout pouze daňovému nerezidentu. To znamená, že stálá provozovna v České republice (dále také ČR) vznikne rezidentu jiného státu, pro kterého je většinou orientace v daňových a jiných právních předpisech ČR obtížná. Z tohoto důvodu je hlavním cílem diplomové práce navržení metodiky pro stanovení základu daně

stálé provozovny poplatníka ze smluvního státu, kterému vznikla v České republice stálá provozovna z důvodu realizace stavební zakázky.

V teoretické části práce je vymezen pojem stálé provozovny, a to jak podle českého vnitrostátního práva, tak podle modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Je zde vymezeno, co to vlastně stálá provozovna je a jak vzniká. Dále jsou popsány základní povinnosti související se vznikem stálé provozovny a její způsob zdanění v České republice. Analytická část práce je již zaměřena na konkrétní mezinárodní smlouvu, kterou je Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku. Jsou zde analyzovány některá ustanovení, které jsou relevantní pro řešení dané problematiky a dále jsou analyzovány právní předpisy České republiky. Poslední část práce je věnována návrhu metodiky stanovení základu daně stálé provozovny, která je určena pro slovenskou právnickou osobu, realizující stavební zakázku na území České republiky.

1 CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Hlavním cílem diplomové práce je navržení metodiky pro stanovení základu daně stálé provozovny poplatníka ze smluvního státu. Navržená metodika je určená pro daňového rezidenta Slovenské republiky, kterému vznikne stálá provozovna na území České republiky v důsledky realizace stavební zakázky. Dílčím cílem práce je provést analýzu souvisejících článků smlouvy o zamezení dvojího zdanění se Slovenskou republikou a příslušných právních předpisů České republiky. Dalším dílčím cílem je aplikace získaných poznatků a navržené metodiky pro stanovení základu daně na příkladu slovenské právnické osoby realizující stavební zakázku na území České republiky.

Metodika práce

V teoretické části práce jsou na základě studia odborné literatury a právních norem vymezeny základní charakteristiky stálé provozovny a způsobu jejího zdaňování v České republice. K tomu byly využity převážně metody analýzy, syntézy a abstrakce.

Analýza je v podstatě rozčleňování zkoumaného objektu na jednotlivé části, které umožňuje odhalit strukturu objektu. Napomáhá oddělit podstatného od nepodstatného a složité redukovat na jednoduché. **Syntéza** doplňuje analýzu. Je to proces sjednocování částí, vlastností a vztahů v jeden celek. V diplomové práci byla využita zejména pro propojení pravidel z analýzy právních předpisů a jejich uspořádání v logický celek. **Abstrakce** je myšlenkový proces, který se vyznačuje analytickými a syntetickými postupy. Představuje odhlížení od nepodstatných vlastností a jevů. (1, s.48)

V analytické části práce je využita zejména metoda analýzy, dedukce a indukce. Jsou zde analyzovány některé relevantní články smlouvy o zamezení dvojího zdanění se Slovenskou republikou a dále na základě analýzy české daňové legislativy vymezeny povinnosti daňového rezidenta v souvislosti se vznikem stálé provozovny z důvodu realizace stavební zakázky na území České republiky. Dále jsou zde analyzovány některé významné související rozsudky NSS. Pro vytvoření závěrů analytické části bylo využito zejména metody dedukce a indukce. **Dedukce** je odvození tvrzení z jednoho nebo více jiných tvrzení na základě zákonů logiky. **Indukce** je forma úsudku, kterým se ze zvláštních výroků vytvoří výroky všeobecné (1, s.49).

V poslední části diplomové práce je na základě teoretické a analytické části práce navržena metodika stanovení základu daně stálé provozovny a pomocí metody idealizace a modelování je tato metodika aplikována na konkrétní případ vzniku stálé provozovny v České republice. **Metoda idealizace** spočívá ve zjednodušování na základě reálných jevů a procesů takových vlastností a charakteristik, které v objektivní realitě neexistují (1, s.48).

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

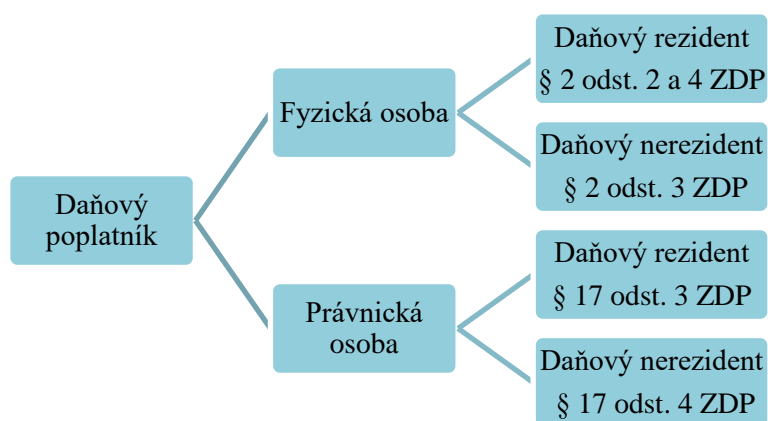
Koncepce mezinárodního zdaňování rozlišuje aktivní a pasivní příjmy. V rámci aktivních příjmů jsou rozlišovány jednak příjmy z podnikání, označované jako „zisky podniků“ a jednak specifické druhy příjmů fyzických osob jako jsou příjmy ze závislé činnosti, tantiémy, penze a jiné (3, s. 55). Diplomová práce se zaměřuje na zdaňování zisků z podnikání a vzhledem ke stanovenému cíli práce je zde obsažena také problematika příjmů ze závislé činnosti.

Podle české legislativy obecně platí, že zisky z podnikání a ze samostatné činnosti podléhají zdanění v České republice z důvodu, že jsou dosahovány daňovým rezidentem ČR, nebo se jedná o příjmy daňového nerezidenta ze zdrojů na území České republiky, které jsou taxativně vymezeny v § 22 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). Je vhodné také poznamenat, že ZDP stanovuje v § 22 které příjmy daňových nerezidentů se považují za příjmy ze zdrojů na území České republiky, ale případné osvobození se vztahuje také na tyto příjmy, a je tedy nutné prověřit, zda daný příjem ze zdrojů na území ČR, který může být v ČR zdaněn v souladu se SZDZ není od daně osvobozen. (3, s.55; 40, s. 56)

Jedním ze základních principů obsažených ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění je omezení zdaňování zisků podniků daňových nerezidentů ve státě zdroje pouze na případy, kdy poplatníkovi tyto příjmy plynou prostřednictvím stálé provozovny. Z tohoto důvodu je nutné si nejdříve vymezit pojem daňový rezident a stálá provozovna.

1.1 Poplatník daně

Při aplikaci tuzemského a mezinárodního práva v oblasti daní z příjmů a majetku je nutné identifikovat daňového poplatníka – tedy osobu, která daňovou povinnost ponese. Z hlediska daní z příjmů a majetku se daňoví poplatníci dělí na daňové rezidenty a daňové nerezidenty (viz obrázek 1).



Obrázek č. 1: Dělení daňových poplatníků (Vlastní zpracování dle 5)

2.1.1 Daňový rezident podle ZDP

Daňový rezident určitého státu je poplatník s neomezenou daňovou povinností. To znamená, že jeho daňová povinnost se vztahuje jak na příjmy plynoucí z tohoto státu, tak na příjmy plynoucí ze zahraničí (12, s 5).

Daňový rezident – fyzická osoba

Kritéria daňového rezidenství pro fyzické osoby jsou definovány v § 2 odst. 2 spolu s § 2 odst. 4 ZDP. Poplatníci jsou daňovými rezidenty, pokud mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Poplatník se zde **obvykle zdržuje** v případě, že zde pobývá alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce. Do této doby se započítává každý započatý den pobytu na našem území. Není tedy podstatné, zda fyzická osoba stráví tuto dobu na území České republiky souvisle, v několika obdobích nebo zde tráví pouze část dne. **Bydlištěm** se rozumí místo, kde má poplatník stálý byt a zároveň úmysl se v něm trvale zdržovat. Stálý byt je takový, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby. Nezáleží na tom, zda se jedná o byt vlastní či pronajatý. Úmysl poplatníka trvale se v tomto bytě zdržovat se posuzuje vzhledem k jeho osobnímu a rodinnému stavu a ostatním okolnostem. (5, § 2; 40, s. 23).

Daňový rezident – právnická osoba

Kritéria daňového rezidenství pro právnické osoby jsou stanoveny v § 17 odst. 3 ZDP. Daňovými rezidenty jsou poplatníci, kteří mají na území České republiky **sídlo** nebo **místo svého vedení**. Rozhodující pro určení daňového rezidenství je tedy místo skutečného vedení a nikoliv pouze „formální sídlo“ (11, s. 26).

2.1.2 Daňový nerezident podle ZDP

Poplatník, který je daňovým nerezidentem má omezenou daňovou povinnost. Zdaňují tedy pouze příjmy ze zdrojů na území České republiky (12, s. 5).

Daňový nerezident – fyzická osoba

Poplatníci jsou daňovými nerezidenty pokud:

- nesplňují podmínky daňových rezidentů,
- zdržují se zde pouze za účelem studia nebo léčení, nebo
- tak o nich stanoví mezinárodní smlouva (5, § 2).

Daňový nerezident – právnická osoba

Poplatníci jsou daňovými nerezidenty, pokud nemají na území České republiky sídlo nebo místo svého vedení nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouva (11, s. 26).

2.1.3 Daňový rezident dle modelové smlouvy OECD

V případě určování daňového rezidenství je většina smluv uzavřených s Českou republikou obsahově téměř shodná s modelovou smlouvou OECD. Ta v první řadě odkazuje na vymezení daňových rezidentů podle vnitrostátních předpisů smluvních států, jestliže se toto vymezení opírá o bydliště, stálý pobyt, místo vedení a podobná kritéria. V případě, že tedy poplatník není považován za daňového rezidenta podle vnitrostátní právní úpravy (v České republice podle ZDP), nemůže se stát daňovým rezidentem tohoto státu ani prostřednictvím smlouvy o zamezení dvojího zdanění (3, s. 8).

V případě, že splní fyzická osoba kritéria rezidenství podle vnitrostátního daňového zákona pouze v jednom smluvním státě, není potřeba dále pokračovat v určování daňového rezidenství podle SZDZ. Může však nastat případ, že poplatník je podle

vnitrostátních právních předpisů daňovým rezidentem více smluvních států. Z tohoto důvodu stanovuje modelová smlouva OECD a také jednotlivé smlouvy o zamezení dvojího zdanění v článku 4 tzv. **kolizní kritéria** pro určení daňového rezidentství (11, s. 6). Modelová smlouva stanovuje **pro fyzické osoby** následující posloupnost kritérií, na základě kterých je o rezidenství fyzické osoby rozhodnuto:

- osoba je rezidentem pouze toho státu, ve kterém má k dispozici **stálý byt**, pokud má stálý byt k dispozici v obou státech, tak je rezidentem pouze toho státu, ke kterému má uží osobní a hospodářské vztahy (**středisko životních zájmů**),
- jestliže nelze určit, ve kterém státě má osoba středisko svých životních zájmů, nebo nemá k dispozici stálý byt v žádném státě, je rezidentem pouze toho státu, **kde se obvykle zdržuje**,
- pokud se tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, je rezidentem toho státu, jehož je **státním příslušníkem**,
- jestliže je státním příslušníkem obou států nebo žádného z nich, příslušné úřady smluvních států upraví tuto otázku **vzájemnou dohodou** (13, s. 30).

Pokud příslušná SZDZ nedefinuje výraz **stálý byt**, bude použita definice podle vnitrostátního daňového práva. Při zjišťování, kde se nachází **středisko životních zájmů** se vždy posuzuje konkrétní situace a všechny okolnosti a skutečnosti spjaté s životem daného poplatníka. Je brána v úvahu jeho rodinná situace, kde žije jeho rodina, kam chodí děti do školy, kde se nachází zaměstnání poplatníka, jeho majetek, investice, bankovní účty a další skutečnosti. V případě, že jsou ekonomické a osobní vazby rozloženy mezi dva nebo více států a nemůže být o rezidenci poplatníka rozhodnuto na základě tohoto kritéria, je potřeba přistoupit k dalšímu kritériu, kterým je **obvyklé zdržování**, jehož definici lze nalézt ve vnitrostátních předpisech. V rámci Schengenského prostoru je pro poplatníka obtížné prokázat, kde se obvykle zdržoval. Jako důkazní prostředek mohou posloužit například bankovní výpisy, cestovní příkazy, letenky, vstupenky na kulturní akce, účty za telefon, energie a podobně (40, s. 31-35).

2.2 Vymezení pojmu stálá provozovna

Pojem stálá provozovna (angl. *permanent establishment*) je vytvořený jako fikce pro účely daně z příjmů. Jak uvádí Sojka (2017) „*stálá provozovna není tedy žádnou institucionální formou podnikání, ale pouze jiným označením pro povinnost k dani z příjmu.*“ Stálá provozovna nemá právní subjektivitu a vzniká z důvodu splnění zákonných kritérií daňovému nerezidentu ve státě zdroje (4, s. 44). Smyslem stálé provozovny je umožnit státu, na jehož území stálá provozovna vznikne, zdanit zisky, které zahraničnímu subjektu vznikají na jeho území (7, s. 19).

Je nutné odlišit **pojem odštěpný závod**, který je pobočkou závodu zapsaného v obchodním rejstříku. Oprávnění zahraniční osoby podnikat na území ČR vzniká dnem zápisu odštěpného závodu do obchodního rejstříku. (3, s. 56)

V odborné literatuře je možné se setkat s různým rozdělením typů stálé provozovny. Základní typy stálé provozovny jsou uvedeny na obrázku č. 2.



Obrázek č. 2: Typy stálé provozovny (Vlastní zpracování dle 7)

Pro vymezení pojmu stálá provozovna je podstatná jak vnitrostátní právní úprava, tak smluvní úprava v příslušné SZDZ.

2.2.1 Stálá provozovna dle ZDP

§ 22 ZDP obsahuje taxativní, tedy konečný a úplný výčet příjmů ze zdrojů na území České republiky, které má Česká republika právo zdanit, pokud tak zároveň připouští příslušná mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění. Česká republika si vyhradila právo zdanit příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny v § 22 odst. 1 písm. a) ZDP.

Dále je stálá provozovna charakterizována v § 22 odst. 2 ZDP. Stálou provozovnou se rozumí **místo k výkonu činností daňových nerezidentů na území ČR**. Tímto místem může být například dílna, kancelář, místo prodeje nebo staveniště (5, § 22). Stálá provozovna nemusí být jen hmotného charakteru, může vzniknout i v důsledku vykonávání konkrétních činností, z nichž plynou zdanitelné příjmy, nemusí se jednat pouze o podnikání (9, s. 339). ZDP obsahuje demonstrativní výčet míst k výkonu činnosti, to znamená, že tento výčet není úplný, ale obsahuje pouze příklady vzniku stálé provozovny.

Některé druhy stálé provozovny jsou **omezeny splněním časového testu**. Tyto se považují za stálou provozovnu až v případě, že jejich doba trvání přesáhne 6 měsíců v jakémkoliv období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Jedná se o staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů, poskytování činností a služeb jako jsou příjmy z poskytování obchodního, technického nebo jiného poradenství, nebo příjmy z nezávislé činnosti inženýra, právníka, vědce, účetního a daňového poradce a ostatních podobných profesí vykonávaných na území ČR. (5, § 22)

Jestliže osoba jedná na území ČR **v zastoupení daňového nerezidenta** a má oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou pro tohoto poplatníka závazné a tuto činnost vykonává, má se za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území ČR ve vztahu ke všem činnostem, které zde osoba pro poplatníka vykonává (tzv. závislý zástupce). (5, § 22)

Pro lepší přehlednost je klasifikace stálých provozoven podle ZDP znázorněna na obrázku č. 3.



Obrázek č. 3: Klasifikace stálých provozoven dle ZDP (Vlastní zpracování dle 5)

Stavenišťem nebo stavebně-montážním projektem se rozumí dodávka uceleného stavebního díla nebo stavební části, kterou dodavatel provádí samostatně, na vlastní odpovědnost a následně ji předává odběrateli (7, s.19). Obnova, renovace nebo oprava silnic, budov, mostů apod. spadá do kategorie staveniště pouze v případě, že zahrnuje více než jejich údržbu, přemalování apod. Za staveniště je považována také výstavba silnic, mostů, pokládání potrubí aj. (10, s. 85).

Plánování a dozor spadá do této kategorie pro vznik stálé provozovny pouze v případě, jsou-li prováděny přímo generálním dodavatelem stavby. Pokud jsou prováděny jiným subjektem, za provádění stavebně montážních projektů se nepovažují. (10, s. 86)

Česká republika vyjádřila svoji výhradu ke komentářům modelové smlouvy OECD ve které uvádí, že přijímá užší výklad výrazu instalační projekt a omezuje jej na instalaci a montáž, která souvisí se stavebním projektem. Z tohoto důvodu je také v pokynu GFŘ D-22 uvedeno následující: „*Provádění instalačního či montážního projektu mimo vlastní stavební projekt (např. v rámci již hotové a užívané stavby) není z hlediska možného vzniku stálé provozovny posuzováno jako stavba, staveniště či instalační projekt, ale jako služba a zkoumá se tedy s ohledem na vznik službové stálé provozovny* (6).

2.2.2 Stálá provozovna dle modelové smlouvy OECD

Pojem stálá provozovna je v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění upravena článkem 5. Podle modelové smlouvy OECD se jako stálá provozovna označuje **trvalé místo k výkonu činnosti, ve kterém podnik zcela nebo zčásti vykonává svou činnost**. Z toho vyplývají tři základní atributy stálé provozovny:

- umístění,
- stálost,
- účel. (3. s. 58)

Umístění provozovny znamená, že existuje reálně a pevné místo pro podnikání, které je spojeno s konkrétní lokalitou. Nemusí se však jednat pouze o spojení s nemovitostí, může se jednat jen o spojení s určitým geografickým bodem nebo prostorem. Místem pro podnikání se rozumí jakýkoli prostor, kde daňový nerezident uskutečňuje svou činnost. Nemusí tedy být pevně spojeno se zemí, ale postačuje, že se na daném území nachází. (3, s. 58-60)

Stálost provozovny znamená, že je toto místo zřízeno se záměrem využívat jej pro podnikání k trvalému, nikoli přechodnému účelu. Nestačí pouze posoudit, zda je místo pro podnikání spojeno s určitým místem. U většiny míst a zařízení je dlouhodobý účel zřejmý, problém však nastává zejména u služeb, které mají časově omezený charakter. Řešení však přináší časový test obsažený v ZDP nebo sjednaný v konkrétní SZDZ.

Podmínku stálosti splňují i činnosti, které jsou prováděny přerušovaně. Podle komentáře OECD činnost nemusí být trvalá v tom smyslu, že není přerušovaná, avšak činnost musí být vykonávána na pravidelném základě. (3, s. 61-62)

Účel provozovny znamená, že jejím prostřednictvím je aktivně vykonávána podnikatelská činnost daňového nerezidenta. Stálá provozovna přitom nemusí splňovat definici podnikání, může jít pouze o dílčí činnost, která nemá prvoplánově zřetelný ziskový charakter. (3, s. 63)

Modelová smlouva OECD v článku 5 odst. 2 a 3 vymezuje stálou provozovnu demonstrativním výčtem a stanovuje tak příklady vzniku stálé provozovny.

„Výraz „ stálá provozovna“ zahrnuje **obzvláště**:

- a) místo vedení části podniku,
- b) pobočku,
- c) kancelář,
- d) továrnu,
- e) dílnu a
- f) důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoliv jiné místo, kde se těží přírodní zdroje.

*Staveniště a stavební, montážní nebo instalační projekt zakládají stálou provozovnu, pouze pokud trvají déle než **dvanáct měsíců**.*“ (7, s. 21-22)

Výkladově se obsah pojmu **staveniště** podle smluv o zamezení dvojího zdanění v podstatě neliší od výkladu tuzemského zákona o daních z příjmů. Liší se však doba činnosti, která je nutná pro vznik stálé provozovny (10, s. 89).

Česká republika se přiklání k výkladu, že **stavební dozor** je součástí stavebních, montážních nebo instalačních projektů pouze v případě, že je dozor vykonáván přímo generálním dodavatelem stavby. V opačných případech se do této kategorie zahrnuje jen v případech, kdy je v článku 5 odst. 3 výslovně uveden (3, s. 67).

Instalačním projektem podle modelové smlouvy se rozumí jak instalace související se stavbou nemovitostí, tak také strojního zařízení či jiného vybavení v již existujících nemovitostech nebo venku. Česká republika se však s tímto výkladem neztotožňuje a v případě instalačního projektu, který nesouvisí se stavebnictvím a v případě, kdy dozor není vykonáván generálním dodavatelem stavby a zároveň není výslovně uveden v článku 5 odst. 3, zdaňování příjmů plynoucích z těchto činností podléhá pravidlům z poskytování jiných služeb, než služeb stavebně-montážního charakteru. (3, s. 67-68)

Modelová smlouva uvádí také případy, kdy podniku stálá provozovna nevznikne i když vykonává aktivity na území jiného státu. **Za stálou provozovnu se podle smlouvy nepovažuje:**

- zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání zboží,

- zásobu zboží, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání, nebo za účelem zpracování jiným podnikem,
- trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účele nákupu zboží, shromažďování informací pro podnik nebo jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter,
- trvalé místo nebo zařízení k výkonu činnosti, které se udržuje pouze k vykonávání jakékoliv kombinace výše uvedených činností, pokud taková činnost je přípravného nebo pomocného charakteru. (13, s. 31)

2.2.3 Časový test pro staveniště

Pro posouzení vzniku stálé provozovny se sledují souvislosti časové i věcné. Významný je např. smluvní vztah mezi dodavatelem a odběratelem nebo den, kdy se začaly uskutečňovat práce – může se jednat o vyměřování, dovoz materiálu, výkopové práce aj. (9, s. 340)

Lhůta počíná běžet dnem, kdy dodavatel v České republice zahájí práce, a to včetně prací přípravných a trvá do doby, dokud stavební dílo není zcela dokončeno a předáno odběrateli (10, s. 86). Do lhůty pro vznik stálé provozovny se rovněž započítávají pracovní přestávky (víkendy, svátky), technologické přestávky a také případné sezonní přerušení z důvodu špatného počasí, nedostatku materiálu apod. (3, s. 74)

Časová podmínka se posuzuje pro jednotlivé staveniště, stavbu nebo projekt vždy v souvislosti. Pokud je ucelená stavba rozdělena na několik subdodávek, nemá toto rozdělení na počítání doby vliv. Komplexně se posuzuje také stav, kdy je plněno zahraničním dodavatelem pomocí subdodavatelů. Doba strávená na staveništi všemi dodavateli se posuzuje souhrnně. Do časového období se však nezapočítává doba strávená v České republice tímtež dodavatelem, pokud se zde zdržuje v souvislosti s nesouvisejícími aktivitami a kontrakty. (6)

Splnění či nesplnění časového testu má podstatný vliv jak na zdanění příjmů samotného zařízení, tak i pro zdanění fyzických osob, které v takovém zařízení pracují. V případě nesplnění časového testu příjmy z tohoto typu zařízení nejsou považovány za příjem ze zdrojů na našem území a nebudou tedy v České republice zdaněny (9, s. 348).

2.3 Vzájemný vztah právních úprav

Problematika mezinárodního zdanění příjmů je regulována řadou právních předpisů, a to na vnitrostátní, mezinárodní a unijní úrovni. Kvůli správné aplikaci předpisů je nutné znát vzájemné vztahy mezi jednotlivými úrovněmi právních předpisů.

Vztah unijního a vnitrostátního práva

Soudní dvůr Evropské unie (dále jen SD EU) zakotvil aplikační přednost unijního práva před právem mezinárodním i právem vnitrostátním už v případě *Costa vs. ENEL* z roku 1964, ze kterého plyne, že předpisy vydané evropskými institucemi je zapotřebí začlenit do právních řádů členských států a ty se jimi musejí řídit. V případě, že je vnitrostátní právní předpis v rozporu s evropským předpisem, orgány členského státu jsou povinny uplatnit ustanovení evropské. Tímto je zajišťována jednotná ochrana evropským právem všem občanům na území EU. (14)

Vztah mezinárodního a vnitrostátního práva

Aplikační přednost mezinárodního práva před vnitrostátním je mimo jiné zakotvena ve **Vídeňské úmluvě** o smluvním právu v článku 27, ve kterém je uvedeno, že se strana nemůže dovolávat ustanovení svého vnitrostátního práva jako důvodu pro neplnění smlouvy (15).

Dále je aplikační přednost stanovena v samotné **Ústavě ČR** v článku 10, který zakotvil obecnou recepci mezinárodních smluv do vnitrostátního práva následovně: „*Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva*“. (16)

Princip priority dodržování mezinárodních smluv je v neposlední řadě zakotven v samotném **zákoně o daních z příjmů** v § 37, který uvádí, že ustanovení ZDP se použije jen v případě, že mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak (5, § 37). Vzájemný vztah unijního, mezinárodního a vnitrostátního práva je znázorněn na obrázku č. 4.



Obrázek č. 4: Aplikační přednost právních úprav (Vlastní zpracování)

2.4 Základní povinnosti poplatníka související se stálou provozovnou

Poplatníkovi, kterému vznikne na území České republiky stálá provozovna vznikají zároveň povinnosti související s touto provozovnou. V této kapitole jsou proto uvedeny základní povinnosti jako je registrační povinnost, povinnost vedení účetnictví, stanovení základu daně a povinnost podání daňového přiznání.

2.4.1 Registrační povinnost

Daňovým nerezidentům v ČR vzniká registrační povinnost ve vztahu k dani z příjmů v souvislosti s příjmy zdaňovanými prostřednictvím daňového přiznání (3, s. 45).

„Registrační povinnost vniká daňovému subjektu, kterému vznikne povinnost podat přihlášku k registraci k jednotlivé dani.“ (17, § 125)

Poplatník daně z příjmu právnických osob, který je daňovým nerezidentem a jemuž vznikne na území ČR stálá provozovna je povinen podat přihlášku k registraci k dani z příjmů právnických osob u příslušného správce daně a to **do 15 dnů od vzniku provozovny**. (5, § 39a)

Daňoví nerezidenti, kteří jsou poplatníci daně z příjmu právnických osob, **nemají povinnost registrace** v případě, že dosahují pouze příjmy, které:

- nejsou předmětem daně,
- jsou od daně osvobozeny,

- z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně (5, § 39a).

Místní příslušnost

Právnícké osoby, které nemají v ČR sídlo ani odštěpný závod zapsaný v obchodním rejstříku, a vzniká jim zde povinnost k dani z příjmů, a tedy i povinnost registrační, mají místní příslušnost tam, kde je jejich skutečné místo podnikání - tedy místo, odkud své podnikání v ČR řídí (3, s. 47).

V případě, že nelze určit místní příslušnost podle místa podnikání, daň z příjmů bude u tohoto subjektu spravovat Finanční úřad pro hlavní město Prahu (18, § 12).

2.4.2 Vedení účetnictví stálé provozovny

Povinnost vést účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoÚ) mají všechny zahraniční osoby, které na území ČR podnikají nebo zde provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů (19, § 1).

Účetnictví stálé provozovny musí respektovat požadavky jurisdikcí dvou států, které mohou mít více či méně odlišná pravidla pro vedení účetnictví. Stálá provozovna není samostatnou osobou ve smyslu obchodního práva a nedopadá na ni povinnost zveřejnění účetní závěrky a jiných dokumentů. Účelem povinnosti vést účetnictví těchto subjektů je vyhotovení podkladů pro stanovení výsledku hospodaření, jako výchozí hodnoty pro stanovení základu daně (20). V zemi, kde stálá provozovna vznikne, je tedy třeba respektovat přinejmenším takové požadavky na vedení účetnictví, které jsou **potřebné pro správné stanovení základu daně** (3, s. 103).

Zároveň musí být činnost stálé provozovny objektivně vyjádřena v hospodářském výsledku celého podniku, kterému stálá provozovna vznikla. V současné době jsou obecně přijímány dva způsoby vedení účetnictví, a to duplicitním účtováním nebo kvalifikovaným převodem dat stálé provozovny do účetnictví zřizovatele. (3, s. 102).

Při **duplicitním účtování** vede účetní jednotka současně dvě účetnictví, kdy jedno se týká stálé provozovny podle pravidel země, ve které se stálá provozovna nachází a druhé účetnictví vede zřizovatel jako celek v zemi svého sídla, většinou jako samostatné středisko. Každá účetní operace, která se týká stálé provozovny je tedy účtována dvakrát.

Výhodou tedy je, že účetní jednotka dodrží jak české, tak zahraniční účetní předpisy a následně nemá problém se stanovením základu daně (34; 37).

Kvalifikovaný převod dat stálé provozovny do účetnictví zřizovatele není zcela v souladu se zásadami účetnictví, ale v praxi se používá. Jednotlivé účetní případy stálé provozovny se účtují pouze v jejím účetnictvím a do účetnictví zahraniční účetní jednotky se následně převádějí pouze obraty jednotlivých účtů na základě vnitropodnikového účetního dokladu. Převedení obrátů by mělo probíhat minimálně po skončení každého kalendářního měsíce. Tento postup je levnější, avšak lze jej použít pouze v případě dvou států, které mají podobné účetní a daňové předpisy. Vzhledem k tomu, že účetnictví není ve dvou státech úplně shodné, je potřeba mít vypracovaný tzv. převodový můstek, který slouží rovněž k vyloučení vzájemných účetních případů mezi účetní jednotkou a její stálou provozovnou. (37)

2.4.3 Základ daně stálé provozovny

České právní předpisy se metodikou stanovení základu daně stálé provozovny příliš nezabývají. Základu daně stálé provozovny je věnován § 23 odst. 11 ZDP, který uvádí: *„U stálé provozovny nemůže být základ daně nižší, nebo daňová ztráta vyšší, než jaké by dosáhl z téže nebo podobné činnosti vykonávané za obdobných podmínek poplatník se sídlem či bydlištěm na území České republiky“*. (5, § 23)

Interpretace tohoto pravidla by však neměla vyústit v závěr, že stálá provozovna nesmí vykazovat ztrátu nebo po určitou dobu zdaňovat nižší základ daně než srovnatelný podnik. Vždy je nutné hodnotit situaci v kontextu s dalšími okolnostmi jako jsou externality či inovační a náběhový cyklus. (3, s. 103)

Podle českých právních předpisů se při identifikaci základu daně primárně **vychází z výsledku hospodaření** na základě podvojného účetnictví. Základ daně stálé provozovny tvoří všechny příjmy z veškeré činnosti a příjmy z nakládání s veškerým majetkem podle § 18 ZDP, které jsou přiřaditelné k činnosti stálé provozovny (7, s. 26). Pro případ, kdy není možné objektivně stanovit základ daně podle účetnictví, ZDP umožňuje stanovení základu daně stálé provozovny **náhradním způsobem** a to podle:

- poměru zisku nebo ztráty k nákladům nebo hrubým příjmům u srovnatelných poplatníků a činností,
- srovnatelné výše provize a jiných srovnatelných údajů,
- metody rozdělení celkových zisků nebo ztrát zřizovatele stálé provozovny jeho různým částem. (5, § 23)

Základu daně stálé provozovny se věnuje také **článek 7 modelové smlouvy OECD**, která stanovuje, že zisky podniků mohou být zdaněny ve druhém státě pouze pokud tam poplatník vykonává svou činnost prostřednictvím stálé provozovny a v to v rozsahu, ve kterém lze tyto zisky stálé provozovně přisoudit. Pokud na území České republiky tedy vznikne stálá provozovna, příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím této stálé provozovny budou v České republice zdaněny. Modelová smlouva však nedává žádný přesný návod, jak má být základ daně určen, pouze stanovuje, že tak má být provedeno v souladu s principem tržního odstupu, tedy tak, že stálé provozovně mají být přisouzeny zisky, které by mohla dosáhnout, kdyby byla samostatným podnikem nezávislým na svém zřizovatelem a vykonávala stejnou nebo obdobnou činnost za stejných nebo obdobných podmínek (23, s. 33-34).

Podle Komentáře k modelové smlouvě OECD základní přístup stanovení zisků stálé provozovny vyžaduje fikci, že stálá provozovna je samostatným podnikem, nezávislým na zbytku podniku, jehož je součástí, nebo na jiné osobě. Účelem článku 7 odst. 2 tedy není přidělit zisky podniku jako celku stálé provozovně a ostatním částem, ale požaduje, aby zisky přisuzované stálé provozovně byly určeny tak, jako by byla samostatným podnikem. Na základě toho mohou být zisky přisouzeny stálé provozovně, i když podnik jako celek zisku nedosahuje, a zároveň může vést k tomu, že stálé provozovně nebudou přisouzeny žádné zisky, i když podnik jako celek zisku dosáhl (13, s. 177).

Komentář k modelové smlouvě OECD dále uvádí, že současná formulace článku 7 modelové smlouvy odráží přístup vyvinutý ve Zprávě OECD o přisuzování zisků stálým provozovnám z roku 2010 (dále jen zpráva OECD), která se zabývá aplikací samostatné a nezávislé podnikové fikce a poskytuje návod pro přisouzení zisků stálé provozovně. Podle Zprávy OECD má přidělení zisků stálé provozovně vycházet ze všech činností, včetně transakcí s nezávislými podniky, transakcí s přidruženými podniky a s ostatními částmi podniků (13, s. 178).

Podle pokynu GŘ D – 32 se při přisuzování zisků stálým provozovnám primárně vychází z účetnictví daňového nerezidenta, přičemž je zapotřebí brát v úvahu princip tržního odstupu zakotvený v § 23 odst. 11 ZDP a v článku 7 – zisky podniků SZDZ. Kromě toho se vychází z principů zakotvených ve Zprávě OECD, kde jedním z hlavních principů je, že při přisuzování zisků stálým provozovnám se postupuje stejně jako u samostatného a nezávislého podniku, včetně posouzení s tím souvisejících funkcí a rizik. (22)

Zpráva OECD stanovuje: „zisky, které mají být přisouzeny stálé provozovně, jsou ty zisky, které by stálá provozovna získala za tržních podmínek, zejména při svých obchodech s ostatními částmi podniku, kdyby byla samostatným a nezávislým podnikem zapojeným do stejných nebo podobných aktivit za stejných nebo podobných podmínek, s ohledem na prováděné funkce, aktiva použitá a rizika přijatá podnikem prostřednictvím stálé provozovny a prostřednictvím dalších částí podniku “. (23)

Správné přisouzení zisků stálé provozovně vyžaduje dvoustupňovou analýzu. Nejprve je provedena **funkční a věcná analýza**, ve které jsou identifikovány a posouzeny ekonomicky významné aktivity a zodpovědnosti stálé provozovny v kontextu aktivit a zodpovědností celého podniku. Ve druhém kroku jsou následně **nastaveny převodní ceny**. (23)

Podle Komentáře k modelové smlouvě není pořadí jednotlivých položek v rámci každého z těchto dvou kroků normativní, protože mohou být vzájemně provázány. Jako příklad uvádí Komentář OECD riziko, které je zpočátku připsáno stálé provozovně z důvodu, že vykonává významné funkce, ale charakteristika následného obchodování mezi stálou provozovnou a jinou částí podniku, která riziko řídí, může vést k převodu rizika do jiné části podniku (13, s. 178).

Funkční a věcná analýza

V kontextu stálé provozovny hraje funkční a věcná analýza stejnou roli, jako v situacích týkajících se sdružených podniků. Stálá provozovna však *de facto* není právně oddělena od zbývajících částí podniku, jehož je součástí. Tato analýza povede k určení stálé provozovny jako samostatného a nezávislého podniku, který je zapojený do stejných nebo

podobných aktivit za stejných nebo podobných podmínek, s ohledem na prováděné funkce, použitý majetek a rizika převzatá podnikem prostřednictvím stálé provozovny. Je proto nutné vypracovat mechanismus přisuzování rizik, ekonomického vlastnictví aktiv a kapitálu, aby stálé provozovně mohla být přisouzena práva a povinnosti vyplývající z transakcí mezi samostatnými podniky a podnikem, jehož je stálá provozovna součástí a mohla být stanovena povaha obchodů mezi stálou provozovnou a ostatními částmi podniku. (23)

a) Přisuzování majetku

Zahrnuje určení, která aktiva jsou „ekonomicky vlastněna“ nebo používána stálou provozovnou a z jakého titulu. Ekonomické vlastnění aktiv v kontextu článku 7 znamená vlastnictví pro účely daně z příjmů. Znamená to tedy právo na příjem, který lze přičíst vlastnictví aktiv jako jsou licenční poplatky, právo na odpisy, nebo potenciální výdělek ze zhodnocení aktiv. Aktiva mají být všeobecně přisuzována té části podniku, která provádí významné personální funkce, které jsou relevantní pro určení ekonomického vlastnictví těchto aktiv. Zkoumají se tedy všechna fakta a okolnosti, na základě kterých je určeno, do jaké míry jsou aktiva podniku využívána stálou provozovnou. (23)

b) Přisuzování rizik

Přisouzení rizik vyplývá z identifikace významných personálních funkcí, relevantních pro výchozí přijetí a následné řízení těchto rizik. Přisuzování rizik je důležitou součástí funkční a věcné analýzy, protože přítomnost rizik ovlivňuje jak přisouzení kapitálu, tak přisouzení zisků stálé provozovně. Při výběru a uplatňování metody převodních cen budou zohledněna rizika přijatá stálou provozovnou a jinými částmi podniku, se kterými stálá provozovna provádí obchody. (23)

c) Přisuzování volného kapitálu

Funkční a věcná analýza přisoudí stálé provozovně finanční zdroje pro daňové účely. Úrokové výdaje jsou obecně daňově uznatelné, proto je nezbytné zajistit správné přisouzení „volného“ kapitálu podniku stálé provozovně, aby bylo zajištěno přisuzování zisků v souladu s principem tržního odstupu. Protože podniky potřebují kapitál pro financování každodenních aktivit, nákladů na vytváření nebo získávání aktiv a pro nesení

rizik spojených s podnikatelskou činností, stálá provozovna by měla mít dostatečný kapitál pro podporu funkcí, které provádí, majetku, který ekonomicky vlastní a rizik, která nese. (23)

d) Rozpoznání transakcí

Dalším krokem je uznání nebo neuznání obchodů mezi stálou provozovnou a zbývajících částmi podniku, jehož je stálá provozovna součástí. Na rozdíl od přidružených podniků však stálá provozovna není právně ani ekonomicky oddělena od zbývajících částí podniku, tedy obchody mezi stálou provozovnou a podnikem nemají žádné právní důsledky pro podnik jako celek, z čehož vyplývá potřeba většího dohledu nad obchody mezi stálou provozovnou a zbývajících částmi podniku (23).

Obchody mezi stálou provozovnou a zbývajících částmi podniku, které lze uznat, by měly být oceňovány na základě principu tržního odstupu a předpokladu, že stálá provozovna a ostatní části podniku jsou navzájem nezávislé. Tohoto může být dosaženo pomocí použití vhodně vybrané metody převodních cen (23).

Funkční analýza povede k:

- přisouzení příslušných práv a povinností stálé provozovně,
- identifikaci významných personálních funkcí relevantních pro přisouzení ekonomického vlastnictví aktiv stálé provozovně a samotné přisouzení aktiv,
- identifikace personálních funkcí relevantních pro přijetí rizik a přisouzení rizik stálé provozovně,
- identifikace dalších funkcí stálé provozovny,
- uznání a určení povahy obchodů mezi stálou provozovnou a jinými částmi podniku,
- přisouzení kapitálu na základě aktiv a rizik (23)

Nastavení převodních cen

V rámci druhé kroku jsou veškeré transakce s přidruženými podniky přidělené stálé provozovně oceněny v souladu se Směrnicí OECD o převodních cenách. **Tato směrnice se analogicky použije také pro transakce mezi stálou provozovnou a ostatními částmi podniku**, kterého je součástí (13, s. 179).

Tento proces zahrnuje určení ceny uznaných obchodů na základě principu tržního odstupu, které je provedeno prostřednictvím určení srovnatelnosti mezi obchody a nezávislými transakcemi a následným výběrem a aplikací nejvhodnější metody stanovení transferové ceny. (23)

Problematicke transferových cen mezi přidruženými podniky se vzhledem k rozsáhlosti tématu diplomová práce věnuje spíše okrajově. **Transferové ceny jsou v České republice** v tuzemském právu upraveny zejména v **§ 23 odst. 7 ZDP**, který definuje princip tržního odstupu a okruh spojených osob, na které se transferové ceny většinou vztahují. Mimo ZDP upravuje transferové ceny zejména:

- **pokyn GFŘ D - 10** ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovanými mezi spojenými osobami/sdruženými podniky,
- **pokyn GFŘ D – 32** sdělení Generálního finančního ředitelství k závaznému posouzení způsobu, jaký byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami a ke způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny.
- **pokyn č. D – 332** sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny,
- **pokyn č. D – 334** sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami.

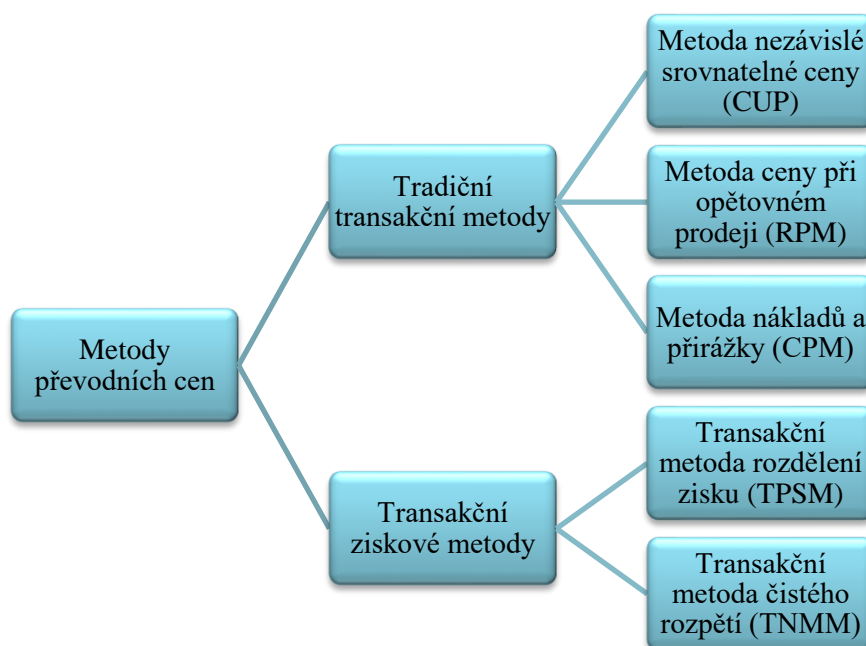
Mimo to lze najít také pravidla pro transferové ceny v **pokynu GFŘ D- 22** k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, v pokynu k § 23 odst. 7.

Výše uvedený pokyn č. D 332 je v současné době novelizován a **bude nahrazen pokynem GFŘ D – 34**. V rámci aktualizace by mělo dojít zejména k promítnutí

klíčových změn uvedených ve směrnici OECD o transferových cenách publikovaných v roce 2017 (22; 48).

Metody stanovení převodních cen

Směrnice OECD o transferových cenách popisuje základní metody pro stanovení převodních cen. Přehled metod je znázorněn na obrázku č. 5.



Obrázek č. 5: Přehled základních metod transferových cen (Vlastní zpracování dle 5)

Metoda nezávislé srovnatelné ceny (CUP) porovnává cenu účtovanou v řízené transakci s cenou účtovanou ve srovnatelné transakci za srovnatelných podmínek. Nezávislá transakce je s transakcí mezi spojenými osobami srovnatelná, pokud je splněna jedna ze dvou podmínek:

- v případě že existují rozdíly, tak žádný z rozdílů mezi srovnávanými transakcemi nebo mezi podniky, které tyto transakce uskutečňují, nemůže podstatně ovlivnit cenu na volném trhu,
- mohou být provedeny přiměřeně přesné úpravy, aby se eliminovaly podstatné dopady těchto rozdílů. (45, s. 101)

Tam kde je možné najít srovnatelné nezávislé transakce, je metoda CUP nejjednodušší, a nejlépe vystihuje pravidlo principu tržního odstupu. Pokud je možné nalézt srovnatelné transakce, tato metoda má přednost před všemi ostatními. Tato metoda se nejčastěji používá pro určení nebo posouzení transferové ceny při:

- poskytování služeb na bázi jednotkových výkonů,
- pronájem nemovitých a movitých věcí,
- poskytování finanční výpomoci,
- poskytování práv k nehmotnému majetku, nebo za
- nájemné nemovitých a movitých věcí (7, s. 10).

Metoda ceny při obětovném prodeji (RPM) vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupen od přidruženého podniku a znovu prodán nezávislému podniku. Tato cena je při opětovném prodeji snížena o příslušnou obchodní marži z této ceny, která představuje prodejní a jiné provozní náklady a přiměřený zisk. Cena, upravená o obchodní marži a o další náklady spojené s nákupem produktu (např. clo), je považována za původní tržní cenu mezi přidruženými podniky. Tuto metodu lze použít zejména u marketingových operací, u zprostředkovatelské a distribuční činnosti (45, s. 105 – 106; 7, s. 12).

Metoda nákladů a přírážky (CPM) přičítá k nákladům vynaloženým dodavatelem na výrobu daného výrobku nebo poskytnutí služby ziskovou přírážku ve výši obvyklé na trhu. Obvyklá výše ziskové přírážky pak závisí zejména na složení nákladové základny a tržním odvětví. Výše ziskové přírážky závisí na kalkulaci nákladů, ke kterým se zisková přírážka přičítá. Pokud společnost do kalkulace zahrnuje pouze náklady přímé, k takto definované nákladové základně přičítají ziskovou přírážku, která musí pokrýt jak zisk, tak nepřímé a režijní náklady. Takto definovaná zisková přírážka může dosahovat desítek až stovek procent a subjekt bude muset prokázat, že nezávislé subjekty na trhu dosahují obdobné výše stejně definované ziskové přírážky. Naopak společnosti, které do nákladové základny zahrnují jak přímé, tak nepřímé a režijní náklady, obvykle přičítají ziskové přírážky daleko nižší, obvykle méně než 5 %. Tato metoda se obvykle používá pro stanovení transferové ceny u prodeje vlastních výrobků nebo při poskytování služeb (45, s. 111; 7, s. 13 - 14).

Transakční metoda rozdělení zisku (TPSM) se používá v případech, kdy dvě nebo více společností jsou navzájem velmi úzce propojené a vykonávají transakce natolik spolu související, že nemohou být posouzeny jednotlivě. Východiskem je zisk plynoucí ze sledovaných transakcí celé skupině podniků dohromady, který se snaží objektivně rozdělit mezi členy skupiny. Tato metoda nevychází ze srovnatelných transakcí na volném trhu, ale vychází z rozložení funkcí mezi sdruženými podniky, což umožňuje její použití i v případě, kdy neexistují údaje o srovnatelných transakcích mezi nezávislými podniky (7, s. 14).

Transakční metoda čistého rozpětí (TNMM) zkoumá, jakou úroveň zisku po odečtení nepřímých nákladů vzhledem ke vhodně zvolené základně dosahují nezávislé subjekty na trhu. Sleduje se čistá ziskovost, kterou dosahují srovnatelné společnosti na trhu. Základnou může být zvolen jakýkoliv finanční či jiný ukazatel. V praxi se nejčastěji využívá transakční metoda čistého rozpětí založená na nákladech, jako modifikovaná metoda nákladů a přírážky, a transakční metoda čistého rozpětí založená na výnosech, která je určitou modifikací metody ceny při opětovném prodeji (7, s. 15).

Výběr metody transferové ceny by měl vždy cílit na nalezení nejvhodnější metody pro konkrétní transakci. Obecně však platí zásada, že pokud mohou být stejně spolehlivě aplikovány tradiční transakční metody jako transakční ziskové metody, pak jsou tradiční transakční metody preferovány. Stejně tak v případě, že může být stejně spolehlivě použita metoda srovnatelné nezávislé ceny, je tato metoda preferována před ostatními metodami (7, s. 17).

2.4.4 Závazné posouzení způsobu určení základu daně

Daňový nerezident, jemuž vznikla nebo vznikne stálá provozovna v České republice má možnost podat místně příslušnému správci daně **žádost o vydání rozhodnutí o závazném posouzení způsobu určení základu daně stálé provozovny**. Při posuzování žádosti správce daně vychází výhradně z údajů uvedených daňovým nerezidentem. Správce daně ověří způsob určení základu daně a zhodnotí, zda navržený způsob odpovídá způsobu určení základu daně daňového rezidenta v obdobné situaci. Správce daně vychází ze způsobu určení základu daně zvoleného daňovým nerezidentem a pokud

tento způsob odpovídá popsaný pravidlům, bude poplatníkovi vydáno kladné rozhodnutí o závazném posouzení (22).

Toto rozhodnutí pro poplatníka znamená určitý **stupeň jistoty** v otázce, jak bude správce daně posuzovat způsob určení základu daně z příjmů dosažených prostřednictvím stálé provozovny umístěné v České republice. Rozhodnutí je **účinné 3 roky**, pokud správce daně nestanoví lhůtu kratší. Pokud bude poplatník v tomto období naplňovat podmínky, na jejichž základě správce daně rozhodl, bude správce daně při stanovení základu daně v rámci dokazování při daňové kontrole považovat takto stanovený základ daně stálé provozovny za stanovený v souladu s principem tržního odstupu. Žádost o vydání závazného rozhodnutí je **zpoplatněno částkou 10 000 Kč** a zároveň se odvíjí od počtu stálých provozoven, jejichž způsob stanovení základu daně bude posuzován. (22)

2.4.5 Podání daňového přiznání

Poplatník, jemuž vznikla v České republice stálá provozovna je povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob v ČR, a to nejpozději **do 3 měsíců** po uplynutí zdaňovacího období. Tato lhůta však může být prodloužena na **6 měsíců** v případě, že se jedná o společnost, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo daňové přiznání pro společnost zpracovává a podává daňový poradce. Plná moc udělená tomuto poradci však musí být u správce daně uplatněna před uplynutím tříměsíční lhůty (17, § 136).

Poplatník se při stanovení základu daně stálé provozovny a pro účely přiznání k dani z příjmů právnických osob řídí příslušnou legislativou České republiky. Poplatníkem daně z příjmů právnických osob není stálá provozovna daňového nerezidenta, ale právnická osoba se sídlem mimo území ČR jako celek. V případě, že daňovému nerezidentovi vznikne na území České republiky nezávisle na sobě více stálých provozoven, poplatník podává za příslušné zdaňovací období vždy pouze jedno daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob (34).

Poplatník, který je daňovým nerezidentem uvede do kolonky 04 – kód rozlišení typu přiznání symbol 2, tedy že se jedná o daňového nerezidenta podle § 17 odst. 4 ZDP. Poplatník, jehož základ daně je zjišťován z účetnictví, vyplní rozdíl mezi výnosy a

náklady na řádku 10 daňového přiznání a dále vyplňuje řádky 20 až 310, 340 a 360. Poplatník, jehož základ daně je stanoven náhradním způsobem podle § 23 odst. 11 ZDP, vyplňuje řádek č. 10, jehož propočet uvede na zvláštní příloze, a dále řádky 200 až 310, 340 a 360. (47)

V případě, že je **ukončena činnost stálé provozovny**, musí být vypořádána její daňová povinnost. *„Dojde-li ke zrušení právnické osoby bez likvidace, je právní nástupce této právnické osoby povinen podat řádné daňové tvrzení týkající se její daňové povinnosti **do 30 dnů** ode dne jejího zániku, a to za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem jejího zániku.“* V případě stálé provozovny zahraniční osoby se právním nástupcem rozumí pro účely správy daní tato zahraniční osoba (17, §240, § 240a).

3 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU

V analytické části diplomové práce je provedena analýza vybraných článků smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku, které jsou relevantní pro zdanění příjmů plynoucích slovenskému daňovému rezidentu ze zdrojů na území České republiky prostřednictvím stálé provozovny vzniklé v důsledku realizace stavební zakázky. Dále jsou na základě analýzy české legislativy uspořádány povinnosti slovenského nerezidenta, jemuž vznikla stálá provozovna a analyzovány některé vybrané rozsudky Nejvyššího správního soudu ohledně rozhodnutí týkajících se stálé provozovny.

3.1 Smlouva o zamezení dvojího zdanění se Slovenskou republikou

Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku vstoupila v platnost 14. července 2003 a je zveřejněna pod číslem 100/2003 Sb. m. s. ve Sbírce mezinárodních smluv. V této kapitole diplomové práce jsou analyzovány pouze vybrané články této smlouvy, které jsou relevantní buď pro slovenské zaměstnance vykonávající práci ve stálé provozovně, nebo pro slovenský podnik samotný. Vybrané články spolu s odůvodněním jejich relevance jsou znázorněny v tabulce č. 1.

Tabulka č. 1: Články SZDZ relevantní pro slovenského zaměstnavatele a zaměstnance (Vlastní zpracování dle 38)

Relevantní články pro zaměstnance	Zdůvodnění relevance
Článek 4 – Rezident	Určení daňového rezidentství zaměstnanců v případě kolizních situací.
Článek 14 - Příjmy ze závislé činnosti	Určení, zda má Česká republika právo danit zisky ze zaměstnání slovenských zaměstnanců či nikoli.
Článek 22 - Vyloučení dvojího zdanění	V případě, že jsou příjmy ze zaměstnání zdaněny v České republice, tento článek stanovuje metodu vyloučení dvojího zdanění, kterou zaměstnanci použijí při podání daňového přiznání na Slovensku.
Článek 23 - Zásada rovného nakládání	Článek zajišťuje pro slovenské zaměstnance vykonávající práci v ČR stejné podmínky, jako pro české zaměstnance za stejných okolností.
Relevantní články pro zaměstnavatele	Zdůvodnění relevance
Článek 5 - Stálá provozovna	Určení, zda slovenské společnosti vznikne na území ČR stálá provozovna.
Článek 7 - Zisky podniků	Určení, zda slovenská společnost bude danit zisky ze stavební zakázky v ČR a v jakém rozsahu. Tento článek je nutné hodnotit ve vazbě na článek 5.
Článek 22 - Vyloučení dvojího zdanění	Stanovuje metodu pro vyloučení dvojího zdanění, kterou slovenská společnost použije při podání daňového přiznání na Slovensku, kde má neomezenou daňovou povinnost.
Článek 23 - Zákaz diskriminace	Tento článek zajišťuje pro slovenskou společnost jistotu, že nebude podrobena tíživějšímu zdanění než české podniky.

3.1.1 Článek 4 – Rezident

Je-li uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi dvěma státy, v konečné fázi může být daná osoba rezidentem pouze v jednom z nich. Právě z tohoto důvodu byl tento článek do smlouvy zakomponován a jeho cílem je řešení **kolizních situací** v případě, že jak Česká republika, tak Slovenská republika považují podle svých vnitrostátních právních předpisů danou osobu za daňového rezidenta. V článku 4 jsou tedy stanovena

kritéria, která jsou rozhodná pro určení, ve kterém z obou smluvních států bude daná osoba rezidentem.

V případě zaměstnanců stálé provozovny bude tedy rozhodnuto na základě této posloupnosti kritérií:

- zaměstnanec je daňovým rezidentem v tom státě, ve kterém má k **dispozici stálý byt**, jestliže má stálý byt v obou smluvních státech, bude rezidentem pouze toho státu, ke kterému má **užší osobní a hospodářské vztahy**,
- v případě, že nelze rozhodnout na základě prvního kritéria, zaměstnanec bude rezidentem toho státu, ve kterém se **obvykle zdržuje**,
- pokud se zaměstnanec obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, je rezidentem toho státu, jehož je **státním příslušníkem**,
- pokud je státním příslušníkem obou států nebo žádného z nich, státy upraví otázku rezidence tohoto zaměstnance **vzájemnou dohodou**.

Odstavec 3 smlouvy řeší kolizní situaci v **případě slovenské společnosti** realizující stavební zakázku. V tomto případě však ke kolizní situaci nedochází, stálá provozovna vzniká pouze daňovému nerezidentu. Společnost je daňovým rezidentem pouze na Slovensku.

3.1.2 Článek 5 – Stálá provozovna

Tento článek obsahuje definici pojmu stálá provozovna, který je rozhodující pro určení, který stát bude danit zisky z činnosti podniků. Tento článek je nutné vždy posuzovat společně s článkem 7 - zisky podniků. Z hlediska realizace stavební zakázky je relevantní odstavec 3 článku 5, který stanovuje, že staveniště nebo stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor s tím spojený je považován za stálou provozovnu pouze v případě, že takové staveniště, projekt nebo dozor trvá déle **než dvanáct měsíců**. Posouzení časového testu se řídí pravidly popsány v kapitole 2.2.3 na str.23.

Ve smlouvě je výslovně uveden také **dozor**, z čehož plyne, že stavebnímu dozoru může vzniknout po splnění dvanáctiměsíčního časového testu stálá provozovna i v případě, že není vykonáván přímo generálním dodavatelem stavby (viz kapitola 2.2.2, str.21).

3.1.3 Článek 7 – Zisky podniků

Článek 7 stanovuje, že zisky podniků budou zdaněny jen ve státě, kde je podnik rezidentem, s výjimkou případů, kdy podnik vykonává svou činnost ve druhém státě prostřednictvím stálé provozovny. Tato definice odráží pravidlo, že pokud poplatníkovi nevznikne ve druhém státě stálá provozovna, neměl by být považován za účastníka na ekonomickém životě tohoto státu v takovém rozsahu, aby druhý stát danil jeho zisky. Je tedy nutné zhodnotit, jestli stálá provozovna slovenské společnosti v důsledku realizace stavební zakázky vznikla podle článku 5. V případě vzniku stálé provozovny v České republice, mohou být zisky podniků v ČR zdaněny, ale pouze **v rozsahu, v jakém je lze přičítat této stálé provozovně.**

Ve druhém odstavci je definována obdobná podmínka jako v ZDP. Pokud má slovenský podnik stálou provozovnu umístěnou v České republice, zisky stálé provozovny nemůžou být nižší, než jaké by mohla stálá provozovna dosáhnout, kdyby vykonávala stejnou nebo obdobnou činnost za srovnatelných podmínek jako samostatný podnik a byla tak nezávislá na slovenském podniku.

Slovenská společnost si od zisků může odečíst vynaložené náklady včetně nákladů na vedení a správu, které souvisí se stálou provozovnou a nezáleží přitom, že vznikly mimo Českou republiku. Povolení odečíst vynaložené náklady však automaticky neznamená jejich daňovou uznatelnost podle českých právních předpisů, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 6 Afs 52/2015 – 29 (viz kapitola 3.3.3, str. 57).

Náklady vynaložené na správu jako jsou náklady na personalistiku, účetnictví, sekretariát a další činnosti vykonávané zaměstnanci zřizovatele, které však stálá provozovna využívá ve druhém státě, a stejně tak náklady vynaložené na management podniku mohou být přiřazeny stálé provozovně např. na základě vhodného kritéria, kterým může být poměr obratu stálé provozovny k obratu podniku, nebo počet zaměstnanců stálé provozovny k celkovému počtu zaměstnanců celého podniku. Alokační klíč by měl co nejlépe odrážet charakter poskytované služby. (46)

3.1.4 Článek 14 – Příjmy ze závislé činnosti

Článek 14 je relevantní pro zdanění příjmů slovenských zaměstnanců, kteří vykonávají závislou činnost pro stálou provozovnu v České republice. Pro zdanění zisků ze zaměstnání platí obecné pravidlo, že budou zdaněny ve státě, kde je zaměstnání skutečně vykonáváno. Příjmy ze závislé činnosti zaměstnanců vykonávající činnost v České republice však **mohou být v ČR zdaněny**, jen pokud dojde k porušení alespoň jedné následující podmínky:

- doba zaměstnání v České republice nepřesáhne **183 dní** ve dvanáctiměsíčním období,
- odměny vyplácí **zaměstnavatel**, který není rezidentem České republiky,
- odměny nejdou **k tíži stále provozovny**, kterou má zaměstnavatel v České republice.

Pokud je alespoň jedna výše uvedená **podmínka porušena**, **Česká republika** má právo tento příjem podrobit dani. Naopak v případě, že budou všechny tři **podmínky splněny**, příjem zaměstnanců bude podléhat pouze **zdanění na Slovensku**.

Do doby 183 dní se započítávají všechny dny fyzické přítomnosti včetně dní příjezdů a odjezdů a také veškeré dny strávené mimo Českou republiku jako jsou víkendy, státní svátky, dovolené a služební cesty, které jsou spojeny se zaměstnáním v ČR.

3.1.5 Článek 22 – Vyloučení dvojího zdanění

Daňový rezident Slovenské republiky má na Slovensku neomezenou daňovou povinnost, to znamená, že zdaňuje své celosvětové příjmy. SZDZ mezi Českou a Slovenskou republikou však povoluje zdanit některé jejich příjmy také v České republice a tím by došlo ke dvojímu zdanění stejného příjmu, kterému mají smlouvy zamezovat. Z tohoto důvodu je v článku 22 stanovena metoda pro zamezení dvojího zdanění, která bude aplikována.

Ze SZDZ plyne, že rezident Slovenské republiky zamezí dvojímu zdanění metodou **prostého zápočtu**. Slovenský rezident tedy zahrne příjmy dosažené z ČR do svého celosvětového základu daně a následně si započte daň, kterou uhradil v České republice (pouze zaplacenou daň z příjmů, které podle smlouvy mohly být v ČR zdaněny). Výše

částky k zápočtu je však limitována poměrnou výší daně, která by na zahraniční příjem připadala z celkové daňové povinnosti poplatníka.

3.1.6 Článek 23 – Zásada rovného nakládání

V tomto článku je zakotven zákaz diskriminace. Z hlediska stálé provozovny vzniklé v České republice je relevantní zejména odstavec 1 a 3. Pro účely zdanění je zakázána diskriminace z důvodu **státní příslušnosti**. Se státními příslušníky Slovenska tedy nesmí být v České republice nakládáno méně příznivě než **za stejných okolností** zejména s ohledem na rezidenci s příslušníky České republiky. Nemohou být podrobeni tíživějšímu zdanění, jiný pravidlům při uplatnění slevy na dani apod.

Článkem 23 se zabýval Nejvyšší správní soud, který ve svém rozsudku 2 Afs 77/2007 – 62 rozhodl, že cestovní náhrady slovenských zaměstnanců stálé provozovny umístěné v České republice jsou nezdanitelným příjmem těchto zaměstnanců v ČR podle § 6 odst. 7, stejně jako takové cestovní náhrady českých zaměstnanců (viz kapitola 3.3.2, str. 56).

Stálé provozovny umístěné v České republice nemůžou být podrobeny tíživějšímu zdanění, než je zdanění českých podniků. Stát však nemusí nerezidentovi, jemuž vznikla stálá provozovna přiznat úlevy, slevy a snížení daně, které přiznává svým rezidentům.

3.2 Související legislativa České republiky

V této kapitole diplomové práce je provedena analýza příslušných právních předpisů České republiky, která je relevantní pro správné zdanění a stanovení povinností stálé provozovny vzniklé v důsledku realizace stavební zakázky. Mimo samotnou daň z příjmu právnických osob se jedná také o daň z příjmů fyzických osob a DPH.

3.2.1 Daň z příjmů fyzických osob

Stanovení daně z příjmů fyzických osob se v České republice řídí ustanoveními zákona o daních z příjmů. Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy ze závislé činnosti, příjmy ze samostatné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, z nájmu a ostatní příjmy (5. § 3). Vzhledem k povaze diplomové práce jsou pro zaměstnance stálé provozovny relevantní pouze příjmy dosahované ze závislé činnosti.

Pro správné zdanění příjmů ze závislé činnosti je důležité definovat, zda stálá provozovna vznikla či nikoli. Zdanění příjmů slovenských zaměstnanců, kteří vykonávají práci v České republice je znázorněn v tabulce č. 2.

Tabulka č. 2: Zdanění slovenských zaměstnanců v ČR (Vlastní zpracování dle 5)

Činnost	Plátce daně	Zdanění
Doposud nevznikla stálá provozovna		
Zaměstnanec je vyslán k výkonu závislé práce na území ČR po dobu kratší než 183 dnů	Slovenská společnost se nestává plátcem daně ze závislé činnosti	Příjmy zaměstnanců nebudou na základě článku 14 SZDZ zdaněny v ČR
Zaměstnanec je vyslán k výkonu závislé práce na území ČR po dobu delší než 183 dnů	Plátcem daně ze závislé činnosti je slovenská společnost (daňový nerezident)	Od prvního dne výkonu činnosti na území ČR (zpětně)
Vznikla stálá provozovna		
Slovenský zaměstnanec vykonává závislou práci na území ČR prostřednictvím stálé provozovny	Plátcem daně ze závislé činnosti je slovenská společnost (daňový nerezident)	Od prvního dne výkonu činnosti na území ČR

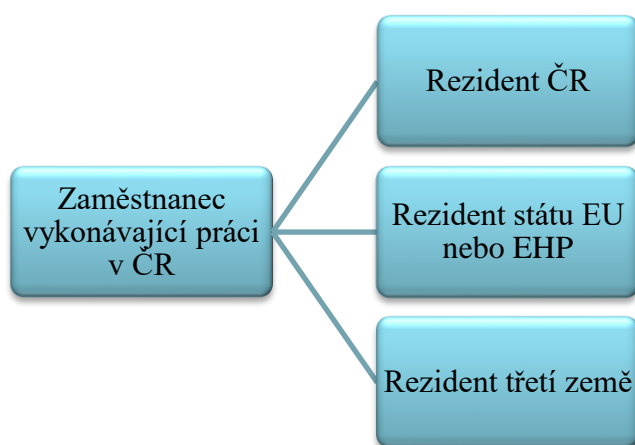
V případě stavebně-montážního projektu prováděného slovenskou společností na území české republiky, vzniká stálá provozovna po uplynutí 12 měsíců *de facto* zpětně. V takovém případě musí být zpětně zdaněny nejen příjmy stálé provozovny, ale také příjmy jejich zaměstnanců. Stejně tak v případě, že slovenská společnost vyšle své zaměstnance k výkonu práce na území ČR na dobu delší než 183 dní, budou tyto příjmy ze závislé činnosti zaměstnanců zdaněny v ČR, přestože stálá provozovna nevznikla. Z toho plyne pro slovenskou společnost povinnost vybírání a placení záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 38h ZDP. Stálá provozovna, respektive její zřizovatel má povinnost se zaregistrovat jako plátce daně a podat přihlášku k registraci u místně příslušného správce daně nejpozději do 8 dnů ode dne, kdy jí vznikne povinnost vykonávat úkony plátce daně (36).

Základní metodika výpočtu zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je znázorněna v tabulce č. 3.

Tabulka č. 3: Základní metodika výpočtu záloh na DPFO (Vlastní zpracování)

Hrubá mzda
+ ostatní příjmy ze závislé činnosti které podléhají zdanění
- příjmy které jsou od daně osvobozeny
= celkové zdanitelné příjmy zaměstnance
+ povinné pojistné hrazené zaměstnavatelem na sociální pojištění (25 %)
+ povinné pojistné hrazené zaměstnavatelem na zdravotní pojištění (9 %)
= základ pro výpočet zálohy zaokrouhlený na stokoruny nahoru
x sazba daně 15 %
Záloha na daň (před uplatněním slev)

Metodika výpočtu záloh na daň z příjmů fyzických osob je shodná pro všechny zaměstnance stálé provozovny vykonávající závislou činnost v ČR. Odlišný je postup při uplatňování odčitatelných položek, slev na dani a daňových zvýhodnění daňových nerezidentů ČR. Jednotlivé skupiny, které budou následně řešeny, jsou znázorněny na obrázku č. 6.



Obrázek č. 6: Zaměstnanci vykonávající práci v ČR (Vlastní zpracování)

Zaměstnanec – daňový rezident ČR

Zaměstnanec slovenské společnosti, který vykonává závislou činnost pro stálou provozovnu v České republice, který je daňovým rezidentem ČR má při uplatňování nezdanitelných částí základu daně, slev na dani a daňového zvýhodnění stejná práva jako jakýkoliv jiný rezident ČR zaměstnaný českou společností. Má tedy nárok na uplatnění

nezdanitelných částí základu daně podle § 15 ZDP, může uplatnit všechny slevy na dani definované v §35ba ZDP a daňové zvýhodnění podle §35c.

Poplatník může v případě, že podepsal prohlášení k dani podle § 38k ZDP zálohu na daň vypočtenou podle tabulky 5 snížit o slevy na dani (pokud tak povoluje ZDP) a daňové zvýhodnění ve výši jedné dvanáctiny za každý kalendářní měsíc, na jehož počátku byly podmínky pro uplatnění nároku splněny.

Zaměstnanec – daňový rezident státu EU nebo EHP

Při výpočtu zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti daňového nerezidenta ČR, který je zároveň daňovým rezidentem některého státu EU nebo EHP se postupuje v podstatě stejně. Rozdíl nastává při uplatňování nezdanitelných částí základu daně, slev na dani a daňového zvýhodnění. Zaměstnanec, který je daňovým rezidentem EU nebo EHP může v případě, že podepíše prohlášení k dani podle §38k ZDP uplatnit při výpočtu záloh na daň základní slevu na poplatníka, případně slevu na studenta ve výši jedné dvanáctiny roční částky. Nezdanitelné části základu daně, zbylé slevy na dani a daňové zvýhodnění může daňový rezident EU nebo EHP při splnění podmínek pro jejich nárok uplatnit výhradně v daňovém přiznání (5, § 38g; 40, s. 43).

Nezdanitelné části základu daně, slevy na dani (s výjimkou základní slevy na poplatníka a slevy na studenta) a daňové zvýhodnění může daňový nerezident ČR, který je daňovým rezidentem EU nebo EHP uplatnit v případě, že úhrn jeho příjmů ze zdrojů na území ČR činí nejméně 90 % všech jeho příjmů s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, nebo z nichž je daň vybírána srážkou. Výši příjmů ze zahraničí poplatník prokáže potvrzením zahraničního správce daně. (5, §15, §35ba, §35c)

Zaměstnanec – daňový rezident ze třetí země

Při výpočtu daňové povinnosti a záloh na daň ze závislé činnosti rezidenta států mimo EU nebo EHP se postupuje v podstatě stejně jako v jiných případech. Zaměstnavatel má u tohoto poplatníka povinnost vybírat a platit zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti. V případě daňového rezidenta třetích zemí lze při výpočtu zálohy na daň přihlídnout pouze na základní slevu na poplatníka, případně slevu na studenta. Protože se však

nejedná o rezidenty EU nebo EHP, nemůže ostatní slevy, nezdanitelné části základu daně ani daňové zvýhodnění takový poplatník uplatnit vůbec (40, s. 43).

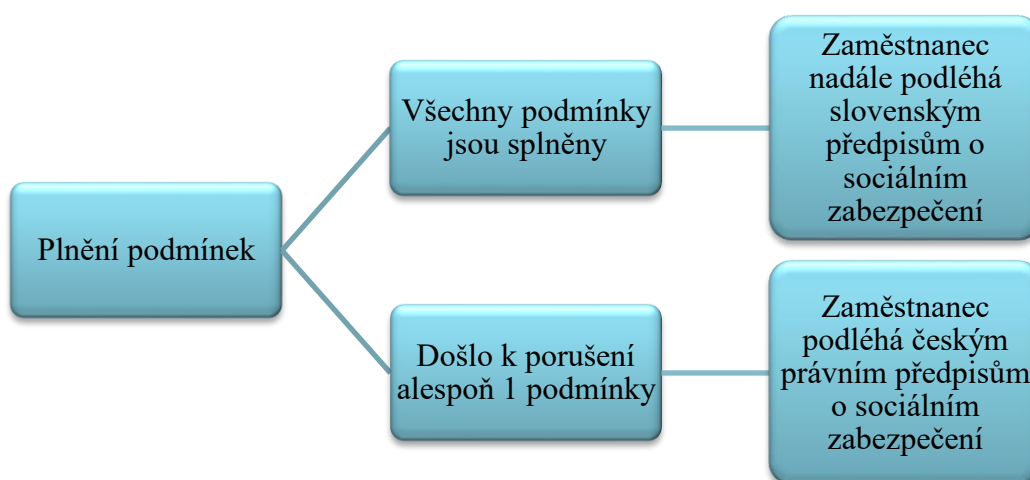
Sociální zabezpečení zaměstnanců

Z hlediska sociálního zabezpečení slovenských zaměstnanců vykonávajících závislou činnost na území ČR, musí vzít společnost v potaz Nařízení č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů, které v článku 12 stanovuje podmínky institutu vysílání zaměstnanců, a také Nařízení č. 987/2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení (ES) č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů.

Podmínkami vysílání zaměstnanců jsou:

- předpokládaná doba trvání takové práce nepřesahuje 24 měsíců,
- daná osoba není vyslaná za účelem nahrazení jiné osoby,
- alespoň 1 měsíc před vysláním podléhá právním předpisům Slovenska,
- práce je vykonávána k přímému vztahu vysílajícímu zaměstnavateli.

Při kumulativním splnění těchto podmínek budou slovenští zaměstnanci i nadále podléhat slovenským právním předpisům o sociálního zabezpečení (24, 27). K potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení slouží formulář A1.



Obrázek č. 7: Určení příslušnosti k sociálnímu zabezpečení zaměstnance (Vlastní zpracování)

V případě, že dojde k porušení alespoň jedné podmínky a zaměstnanec tedy nedodá formulář A1, bude podléhat českým právním předpisům o sociálním zabezpečení a společnost je povinna tohoto zaměstnance přihlásit na místně příslušnou správu sociálního zabezpečení na předepsaném tiskopise „Oznámení o nástupu do zaměstnání – (skončení zaměstnání)“ nejpozději do 8 dnů od započetí výkonu práce v České republice. Místní příslušnost se řídí místem podnikání (místem výkonu práce zaměstnanců) v ČR. Pokud slovenská společnost nemá na území ČR sídlo útvaru, který vede evidenci mezd, místně příslušná je PSSZ, Praha 8, Trojská 1997 (36).

Pracovní podmínky zaměstnanců

Zaměstnanci, kteří pracují na území České republiky mohou od svého zaměstnavatele nárokovat minimálně to, co vyplývá z pracovní smlouvy a ze slovenských předpisů, které upravují pracovněprávní nároky. Tuzemské pracovněprávní předpisy jim však zaručují minimálně stejné podmínky, které mají zaměstnanci podle českého práva.

Na slovenské zaměstnance vyslané k výkonu práce na území ČR se vztahuje podle § 319 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů, právní úprava České republiky za podmínky, že je to pro ně výhodnější, pokud jde o:

- **délku pracovní doby** – 40 hodin týdně, maximální délka směny 12 hodin,
- **minimální dobu odpočinku** – nepřetržitý odpočinek mezi směnami alespoň 11 hodin, u zaměstnanců starších 18 let lze zkrátit na 8 hodin, pokud bude následující odpočinek o tuto dobu prodloužen,
- **práci přesčas** - maximálně 8 hodin týdně (150 hodin ročně), s příplatkem minimálně 25 % průměrného výdělku
- **délku dovolené** – minimálně 4 týdny
- **minimální mzdu** – pro stanovenou pracovní dobu 40 hodin ve výši 12 200 Kč¹ za měsíc
- **bezpečnost a ochranu zdraví při práci** a další (25).

¹ Od roku 2019 je minimální mzda ve výši 13 350 Kč

3.2.2 Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob se v České republice řídí zákonem o daních z příjmů. ČR si vyhradila právo podrobit dani příjmy z podnikání daňových nerezidentů, pokud plynou prostřednictvím stálé provozovny umístěné v České republice v § 22 odst. 1 písm. a).

Slovenská společnost do daňového přiznání zahrne příjmy v rozsahu, ve kterém je lze přičítat této stálé provozovně. Primárně se při výpočtu daně **vychází z řádně vedeného účetnictví podle českých právních předpisů**. V případě, že nelze stanovit základ daně na základě účetnictví, může být daňová povinnost stanovena náhradním způsobem.

Český zákonodárce se věnuje **základu daně stálé provozovny** pouze v § 23 odst. 11 ZDP, kde je zakotven již zmiňovaný princip tržního odstupu a náhradní metody stanovení základu daně. Kromě toho je v pokynu GŘ D-22 v odstavci 6 k § 22 uvedeno, že „za daňové výdaje stálé provozovny (§ 22 odst. 2 zákona) se považuje i poměrná část celkových administrativních výloh či jiných nákladů (například provozních) vynaložených v zahraničí na zabezpečení příjmů v České republice“ (51). Pro stálé provozovny, které při stanovení základu daně vychází z účetnictví, platí stejná metodika jako pro ostatní české právnické osoby. Otázky však nastávají při oceňování transakcí mezi stálou provozovnou a jejím zřizovatelem, protože se v podstatě jedná o vnitropodnikové transakce. Vzhledem k tomu, že má mezinárodní právo aplikační přednost před právem tuzemským, stanovení základu daně stálé provozovny by mělo být v souladu také s mezinárodními předpisy, a tedy tyto vnitropodnikové transakce by měly být oceněny na úrovni tržních cen. Na rozdíl od českého zákonodárce byl **slovenský zákonodárce** konkrétnější a v § 17 odst. 7 ZDP_{SK} stanovuje kromě principu tržního odstupu také konkrétnější metodiku reflektující mezinárodní předpisy. Při stanovení základu daně stálé provozovny odkazuje na přiměřené užití ustanovení § 18 ZDP_{SK}, které se věnuje úpravě základu daně závislých osob a metodám transferových cen. Podle ZDP_{SK} je také možné do výdajů stálé provozovny zahrnout náklady, které zřizovatel prokazatelně vynaložil pro účely stálé provozovny včetně nákladů na vedení a všeobecných správních nákladů bez ohledu na místo jejich vzniku a reflektuje tak článek 7 odst. 3 SZDZ uzavřené mezi Českou a Slovenskou republikou a dalších smluv. Kromě toho také upřesňuje podmínky uplatnění těchto nákladů tak, že zřizovatel musí být schopen prokázat jejich celkovou výši a zdůvodnit jejich rozdělení mezi jednotlivé části

podniku. Zároveň musí poplatník prokázat tok výrobků nebo služeb směřující od zřizovatele do stálé provozovny. V další části se již slovenský zákonodárce věnuje náhradním způsobům určení základu daně stálé provozovny, a to stejnými náhradními metodami jako český zákonodárce. V § 17 odst. 14 ZDP_{SK} slovenský zákonodárce upřesňuje, že součástí základu daně poplatníka s neomezenou daňovou povinností na Slovensku (tedy daňového rezidenta Slovenska) je také základ daně nebo daňová ztráta jeho stálé provozovny v zahraničí, a při jeho zjišťování se vychází z pravidel platných pro všechny slovenské právnické osoby, s výjimkou nákladů, které je poplatník povinný uhradit podle právních předpisů platných ve státu, kde je stálá provozovna umístěna. Tyto náklady může poplatník uplatnit jako daňové náklady v rozsahu stanoveném daným zahraničním právním předpisem. Znamená to tedy, že slovenská společnost jakožto zřizovatel stálé provozovny může jako daňové náklady při stanovení daňové povinnosti na Slovensku uplatnit náklady stálé provozovny, které jsou sice podle slovenské legislativy nedaňové, avšak stálá provozovna je musela vynaložit podle právních předpisů České republiky.

Při stanovení základu daně stálé provozovny na základě účetnictví je typické, že se do účetnictví stálé provozovny přenáší stanovená část správních nákladů podniku jako celku v účetní hodnotě. Pro účely stanovení základu daně by však mělo být nahlíženo na stálou provozovnu jako na samostatný podnik, který je nezávislý na svém zřizovateli a transakce mezi stálou provozovnou a jejím zřizovatelem by měly být v souladu s principem tržního odstupu, a tedy **ceny jednotlivých transakcí by měly být oceněny na úrovni cen obvyklých**. Znamená to tedy, že náklady vynaložené zřizovatelem ve prospěch stálé provozovny, jako jsou správní výlohy, které článek 7 SZDZ se Slovenskem povoluje odečíst, by měly být považovány jako služba poskytnutá zřizovatelem jeho stálé provozovně, a tedy zvýšena o ziskovou přírážku.

Stanovení základu daně stálé provozovny poplatníka, který při jeho výpočtu vychází z řádně vedeného účetnictví je totožný s postupem právnických osob, které jsou daňovými rezidenty České republiky. Mechanismus výpočtu daňové povinnosti v České republice společně s relevantními ustanoveními ZDP_{ČR} je znázorněn v tabulce č. 4.

Tabulka č. 4: Mechanismus výpočtu daňové povinnosti PO v ČR (Vlastní zpracování dle 5)

Výsledek hospodaření	
+ položky zvyšující základ daně	§ 23 odst. 3 písm. a)
- položky snižující základ daně	§ 23 odst. 3 písm. b) a c)
Základ daně	
- odčitatelné položky	§ 34
Daňová ztráta	§ 34
Odpočet na podporu výzkumu a vývoje	§ 34a
Odpočet na podporu odborného vzdělávání	§ 34f + § 34h
Mezisoučet	
- bezúplatná plnění (max. 10 % z mezisoučtu)	§20 odst. 8
Základ daně snížený o odpočty zaokrouhlená na tisícikoruny dolů	
x sazba daně 19 %	§ 21
Daň	
- slevy na dani	§35
Na zaměstnance se zdravotním postižením	§35
Z titulu investičních pobídek	§35a + § 35b
Daň po slevě	

V případě, že nelze zjistit výsledek hospodaření z řádně vedeného účetnictví se ve vazbě na § 23 odst. 11 ZDP v praxi českých finančních úřadů používají následující metody zdanění stálé provozovny:

- **brutto metoda** – základ daně se stanoví ve výši provize, kterou by obdržel nezávislý zprostředkovatel. Od této hrubé provize lze odečíst náklady stálé provozovny.
- **Netto metoda** - ve stanoveném provizním procentu jsou již příslušné náklady zohledněny a nedochází tedy již k odpočtu skutečně vynaložených nákladů.
- **Nákladová (výnosová) rentabilita** – stanovena určitým procentem nákladové či výnosové rentability
- **Podle počtu zaměstnanců** – v případě, že jsou výše zmíněné způsoby neadekvátní, lze stanovit daň z příjmů stálé provozovny ve vazbě na počet zaměstnanců stálé provozovny

- **Metoda rozdělení zisku** – rozdělení celkových zisků nebo ztrát zřizovatele stálé provozovny jeho různým částem. V praxi českých finančních úřadů se však tato metoda vesměs nepoužívá. (28)

Volba metody náhradního způsobu zdanění ze strany správce daně závisí zejména na charakteru činnosti stálé provozovny. O stanovení náhradního způsobu zdanění správce daně obvykle sepisuje protokol o ústním jednání. (28)

3.2.3 Daň z přidané hodnoty

V souladu se Směrnicí č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, je v případě poskytnutí stavebně montážních služeb vztahujících se k nemovité věci na území České republiky místo plnění tam, kde se nemovitá věc nachází, tedy v České republice.

Vystavování daňových dokladů podléhá pravidlům členského státu, ve kterém je místo plnění (29, § 27), proto se poskytnutí stavebně montážních prací vztahujících se k nemovité věci umístěné v České republice bude řídit Zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH).

Je zapotřebí si uvědomit, že pojem provozovna podle ZDPH není totožný s pojmem stálá provozovna podle ZDP a mezinárodních smluv. Provozovnou pro účely DPH se rozumí *„organizační složka osoby povinné k dani, která může uskutečňovat dodání zboží nebo poskytnutí služby, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje.“* (29, § 4)

Slovenské společnosti (plátcí DPH na Slovensku), která poskytuje v České republice stavebně montážní služby vztahující se k nemovité věci může vzniknout povinnost registrace k DPH v České republice, a to v závislosti na příjemci plnění. Povinnost registrace slovenské společnosti k DPH v ČR podle příjemce plnění je znázorněna v tabulce č. 5.

Tabulka č. 5: Povinnost registrace k DPH v ČR v závislosti na příjemci plnění (Vlastní zpracování dle 29, 30)

Příjemce plnění	Povinnost registrace slovenské společnosti k DPH v ČR	Poznámka
Plátce DPH v ČR	Ne	Daň přizná a odvede příjemce plnění (reverse-charge)
Plátce na Slovensku, který nemá v ČR sídlo ani provozovnu	Ano	Slovenská společnost (poskytovatel) má povinnost registrovat se k DPH v ČR
Osoba povinná k dani v ČR	Ne	Příjemce se stane osobou identifikovanou k dani, zaregistruje se a odvede DPH
Osoba nepovinná k dani v ČR (občan)	Ano	Slovenská společnost (poskytovatel) má povinnost registrovat se k DPH v ČR

V případě, že je plnění poskytováno pro osobu nepovinnou k dani v ČR, nebo pro slovenského plátce DPH, který nemá v ČR sídlo ani provozovnu, stává se slovenská společnost dnem poskytnutí služby plátcem DPH v ČR a je povinna se do 15 dní registrovat k DPH v České republice.

Sazba daně

Pro správný výpočet a odvedení DPH je nutné stanovit správnou sazbu daně. ZDPH stanovuje u některých stavebně montážních služeb použití první snížené sazby daně ve výši 15 %. Jedná se o:

- poskytnutí stavebně montážních prací provedených na dokončené stavbě pro bydlení nebo stavbě pro sociální bydlení,
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací spojených s výstavbou stavby pro sociální bydlení. (30)

Definici pojmu stavby pro bydlení je možné najít v §48 odst. 2 ZDPH a definici pojmu stavby pro sociální bydlení v § 48 odst. 5 ZDPH.

V případě, že tyto služby nebudou splňovat vymezení bytového domu, rodinného domu nebo bytu, nebo pokud v rámci výstavby vznikne byt s celkovou podlahovou plochou nad

120 m², nebo jsou prováděny na stavbách pro rodinnou rekreaci, bude použita základní sazba ve výši 21 % (30).

Podání daňového přiznání a kontrolního hlášení

Slovenská společnost, zaregistrovaná k DPH v České republice je povinna podat daňové přiznání k DPH, a to nejpozději do 25 dnů po uplynutí příslušného zdaňovacího období. Kontrolní hlášení (dále také KH) podává společnost na základě ustanovení § 101e ZDPH vždy do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce.

Shrnutí

V následující tabulce č. 6 jsou shrnuty povinnosti slovenské společnosti společně s uvedením maximální lhůty, ve které musí být povinnost splněna.

Tabulka č. 6: Povinnosti stálé provozovny (Vlastní zpracování dle 5; 17; 29; 35; 36; 40)

Zákonná povinnost	Lhůta
Registrační povinnost stálé provozovny k DPPO	do 15. dnů od vzniku stálé provozovny
Podání daňového přiznání k DPPO	do 3 měsíců (6 měsíců) po uplynutí zdaňovacího období.
Registrace jako plátce daně ze závislé činnosti	do 8 dnů od vzniku povinnosti konat úkony plátce
Přihlášení zaměstnanců příslušných k českým předpisům o sociálním zabezpečení na SSZ	do 8 dnů od započetí výkonu zaměstnance v ČR
Odvod záloh na daň ze závislé činnosti	do 20. dne v měsíci, v němž povinnost srazit daň vznikla
Odvod pojistného za zaměstnance podléhající českým právním předpisům	do 20. dne následujícího měsíce
Registrace k DPH	do 15. dnů ode dne, ve kterém se stal plátcem
Podání daňového přiznání k DPH	do 25. dne po skončení zdaňovacího období
Podání kontrolního hlášení	do 25. dne po skončení každého kalendářního měsíce

3.3 Analýza vybraných rozsudků

V této kapitole diplomové práce jsou analyzovány vybrané rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále také NSS) ohledně problematiky související se stálou provozovnou. Na základě zásady legitimního očekávání lze předpokládat, že ve stejných nebo podobných záležitostech budou soudy rozhodovat totožně.

3.3.1 Stavebně montážní projekty

Problematikou posouzení stavebně montážních projektů **se zabýval Nejvyšší správní soud v judikátu čj. 2 Afs 29/2012-18 o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně, který zamítl odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně o změně platebního výměru za daň z příjmů fyzických osob.** (32)

Daňový rezident Slovenské republiky nepodal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, a to ani po výzvě správce daně, který na základě těchto okolností předpokládal vykázanou daňovou povinnost v nulové výši. Fyzická osoba prováděla na základě smluv o dílo v České republice svářečské práce, a správce daně došel na základě daňové kontroly k závěru, že mu tímto vznikla stálá provozovna v České republice a vydal dodatečný platební výměr. (32)

Nejvyšší správní soud potvrdil závěry správce daně, že této fyzické osobě vznikla stálá provozovna na území České republiky, protože na svářečské práce na dokončení rozpracovaných dílců pro kontejnery nelze vztáhnout článek 5 odst. 3 SZDZ se Slovenskou republikou, která stanovuje vznik stálé provozovny u montážních a instalačních prací po splnění časového testu 12 měsíců, ale měla být posuzována podle článku 5 odst. 1 této smlouvy jako trvalé místo k výkonu činnosti. Dotčená fyzická osoba totiž byla držitelem živnostenského oprávnění a byla zapsána v obchodním rejstříku v České republice, kde konala práce a v souvislosti s nimi vystavovala faktury a přebírala platby. Stěžovatel sice namítal, že na území České republiky neměl žádné vlastní technické zařízení a byl pouze ubytován na ubytovně, avšak Nejvyšší správní soud zdůraznil, že provozovna nemusí být zařízením ve vlastnictví podnikatele, ale může být součástí výrobních prostor jiného subjektu. (32)

Ustanovení o provádění stavebních a montážních prací směřuje k určitým budovaným celkům – stavenišťům, montážím a instalačním projektům, a musí jít tedy o samostatně a na vlastní odpovědnost vykonávanou ucelenou zakázku nebo její část. Pouhé svářečské práce tedy nelze označovat za stavební nebo montážní činnosti, ani za instalační projekt. (32)

3.3.2 Cestovní náhrady zaměstnanců

Problematikou cestovních náhrad zaměstnanců se zabýval **Nejvyšší správní soud, který v judikátu 2 Afs 77/2007 – 62**, v řízení o kasační stížnosti zrušil rozsudek Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, které zamítlo odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 **o vyměření daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků**. (31)

Ze zprávy o kontrole vyplynulo, že zaměstnancům stěžovatele byly vyplaceny zvlášť mzdy a zvlášť cestovní náhrady a daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti byla odváděna na Slovensku, kde je bydliště stěžovatele a místo výkonu práce zaměstnance podle pracovní smlouvy. (31)

V kasační stížnosti stěžovatel namítal nesprávné posouzení otázky úhrady cestovních výdajů. Stěžovatel uznal, že jeho původní názor na vznik stálé provozovny na území České republiky nebyl správný, avšak tím spíše měl správce daně uznat jeho zaměstnancům nárok na náhradu cestovních výdajů a tyto částky měly být posouzeny jako částky, které nelze považovat za předmět daně, a to minimálně ve výši uznané zákonem o daních z příjmů. Původně finanční úřad posuzoval stěžovatele jako ekonomického zaměstnavatele a náhrady cestovního posoudil jako zdanitelný příjem. Následně však uznal, že se o ekonomického zaměstnavatele nejedná, ale opominul, že náhradu cestovních výdajů nelze posuzovat jako zdanitelná příjem podle § 6 odst. 2 ZDP, ale podle odst. 7 tohoto ustanovení jako částku, která není předmětem daně a nebral v úvahu, že v příjmech zaměstnanců, z nichž byla daň doměřena jsou zahrnuty také tyto úhrady cestovních výdajů. (31)

Pro určení, zda náhrady cestovních výdajů jsou daňově uznatelné, je třeba posoudit, zda se jednalo o zaměstnance a podle jakého práva s ním byla uzavřena pracovní smlouva a

s jakým obsahem, zda je zaměstnanec považován za rezidenta a zda tyto náhrady byly zaměstnanci oprávněně vyplaceny. (31)

Na základě článku 24 SZDZ mají slovenští zaměstnanci právo na náhrady za stejných podmínek jako zaměstnanci čeští. Správce daně byl tudíž povinen cestovní výdaje zohlednit a nezatěžovat daní z příjmu, pokud to zákon zakazuje. (31)

Náhrady cestovních výdajů zahraničního zaměstnance zaměstnavatele, který má v tuzemsku stálou provozovnu a mzdy svých zaměstnanců zdaňuje podle českého práva a vyplacení náhrad má dohodnuto v pracovní smlouvě či vnitřním předpise, jsou v souladu s článkem 24 SZDZ se Slovenskou republikou nezdanitelným příjmem podle § 6 odst. 7 ZDP. (31)

Z výše uvedeného vyplývá, že cestovní náhrady, vynaložené v souvislosti s plněním povinností uložených zahraničními právními předpisy a které jsou sjednány v pracovní smlouvě nebo ve vnitřním předpise, nejsou limitovány výší stanovenou podle tuzemských právních předpisů a jsou tak pro zaměstnance nezdanitelným příjmem. (31)

3.3.3 Odpočet nákladů stálé provozovny

Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti čj. 6 Afs 52/2015 – 29 zrušil rozsudek Krajského soudu v Ostravě, který dal za pravdu žalobci ve věci žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě. Žalobcem byla polská právnická osoba se stálou provozovnou v České republice, které finanční úřad v Karvině na základě daňové kontroly doměřil daň z příjmů právnických osob z důvodu, že žalobce započítával mezi daňově uznatelné náklady své provozovny mimo jiné odměny vyplacené členů svého statutárního orgánu. Takový postup však podle finančního úřadu neodpovídal české právní úpravě, která odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob nepovažuje za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů a to podle § 25 odst. 1 písm. d) ZDP. (33)

Krajský soud v Ostravě se ztotožnil s názorem, že podle článku 7 odst. 3 SZDZ mezi Českou republikou a Polskou republikou, lze při výpočtu zisků stálé provozovny umístěné v ČR odečíst náklady podniku, které byly vynaloženy na cíle sledované stálou

provozovnou, a to včetně výloh vedení a že výraz „odečíst“ použitý v článku 7 odst. 3 této smlouvy znamená zároveň uznatelnost tohoto nákladu. (33)

S tímto právním hodnocením se Nejvyšší správní soud neztotožnil. NSS konstatoval, že obvyklým účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je pouze určit stát, ve kterém bude daný příjem podroben dani, avšak samotná pravidla pro zdanění či odečtení nákladu jako daňově uznatelného zůstávají vyhrazena vnitrostátnímu právu. Náklad na dosažení zisků stálé provozovny na území ČR lze sice v ČR uplatnit, avšak jejich daňová uznatelnost se hodnotí podle českých právních předpisů. (33)

Na základě tohoto rozsudku lze shrnout, že interpretace smlouvy o zamezení dvojího zdanění má vycházet především ze smlouvy samotné a v případě, že je uzavřena podle modelu OECD také z komentáře Výboru OECD pro fiskální záležitosti k Modelové smlouvě OECD. Teprve v případě, že souvislosti vyžadují odlišný výklad bude využito vnitrostátní právo. (33)

Pokud smlouva neobsahuje lepší specifikaci slova „odečíst“ jak je užito v článku 7 odst. 3 SZDZ s Polskou republikou, znamená to, že náklady na dosažení zisků stálé provozovny lze uplatnit v ČR, ale není tím automaticky zaručena jejich daňová uznatelnost. Ta se hodnotí podle českých právních předpisů. (33)

4 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

V této části diplomové práce je na základě poznatků z teoretické a analytické části práce navržena metodika pro stanovení základu daně z příjmů právnických osob, a to pro případ vzniku stálé provozovny na území České republiky v důsledku realizace stavební zakázky poplatníkem ze smluvního státu. Navržená metodika vychází z konkrétní smlouvy, kterou je SZDZ se Slovenskou republikou. Navržený postup stanovení základu daně je následně aplikován na modelovém příkladu slovenské právnické osoby realizující stavební zakázku v ČR. Z důvodu rozsáhlosti tématu je v návrhové části diplomové práce odhlédnuto od problematiky DPH.

4.1 Návrh metodiky stanovení základu daně

V následující kapitole je navržen postup pro stanovení základu daně stálé provozovny vzniklé v České republice v důsledku realizace stavební zakázky. Jeden postup stanovení základu daně vychází z řádně vedeného účetnictví stálé provozovny, druhým způsobem je stanovení základu daně náhradním způsobem.

4.1.1 Stanovení základu daně na základě účetnictví

První navržená metodika pro stanovení základu daně stálé provozovny vzniklé v České republice v důsledku realizace stavební zakázky slovenským daňovým rezidentem vychází z řádně vedeného účetnictví. Protože Česká republika a Slovenská republika mají velmi podobnou právní úpravu v oblasti účetnictví, jako nejjednodušší a zároveň nejméně administrativně náročný způsob vedení účetnictví se jeví být ten, že stálá provozovna vede vlastní účetnictví dle právních předpisů České republiky a následně se obraty jednotlivých účtů převádí pomocí převodových můstků do účetnictví zřizovatele.

Účtování výnosů

Stálé provozovně vzniklé v důsledku realizace stavební zakázky je poměrně snadné přiřadit zisky dosahované touto stálou provozovnou. Fakturace ve stavebních podnicích závisí zejména na uzavřené smlouvě o dílo. Jedním ze způsobů je konečné vyfakturování stavební zakázky až po jejím úplném dokončení a v průběhu prací jsou vystavovány pouze zálohové faktury, které se však neúčtují do výnosů. Dalším způsobem je ten, že fakturace probíhá vždy po dokončení dílčí částí díla. Česká republika nemá na rozdíl od

Slovenské republiky zvláštní účet pro účtování zakázkové výroby. Účtování vystavených zálohových a konečných faktur je znázorněn v tabulce č. 7.

Tabulka č. 7: Účtování výnosů za stavební práce v ČR (Vlastní zpracování)

Účetní případ	Účtování	
	MD	D
Vystavená zálohová faktura	Neúčtuje se	
Přijatá záloha na stavební práce	221 (211)	324
Vystavená faktura za stavební práce	311	602
Odpočet zálohy	324	311
Doplatek faktury	221 (211)	311

Při hotovostní platbě musí být brán v úvahu zákon č. 254/2004 Sb. o omezení plateb v hotovosti, který stanovuje denní limit platby v hotovosti na částku 270 000 Kč (41).

Ať už fakturace probíhá jakýmkoliv výše zmíněným způsobem, stavební společnost musí na konci roku účtovat o nedokončené výrobě, aby tak její účetnictví odráželo věrný a poctivý obraz.

Ocenění nedokončené výroby a její účtování

Nedokončená výroba je v České republice součástí zásob vlastní výroby a oceňuje se ve vlastních nákladech. Součástí vlastních nákladů jsou přímé náklady vynaložené na výrobu a případně také poměrná část přiřaditelných fixních a variabilních nákladů, které se vztahují k danému výkonu v daném období. Za přímé náklady se považuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou. Vlastní náklady nedokončené výroby se oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby (19, § 25; 42, § 49). Za vlastní náklady se tedy považují přímé náklady vynaložené na výrobu, a v případě, že existují, tak také nepřímé náklady, které se k výrobě vztahují. Protože české účetní přepisy neobsahují podrobnější návod, jak postupovat při oceňování zásob vytvořených vlastní činností, Národní účetní rada za tímto účelem vydala interpretaci I-35.

Podle této interpretace jsou **přímé náklady** takové, které jsou účelně a účelově vynaloženy na výrobu kalkulační jednotice a lze je ke kalkulační jednotici přiřadit přímo bez potřeby dalšího alokování. **Nepřímé náklady** jsou takové, které jsou účelně vynaloženy

na výrobu obecně, a lze je přiřadit pouze pomocí alokování. Nepřímými náklady jsou například spotřeba vody, elektřiny, odpisy výrobního zařízení a budov atd. Za náklady účelově vynaloženými na výrobu se nepovažují administrativní a finanční náklady. V případě, že účetní jednotka oceňuje zásoby vlastní činností na základě kalkulací, musí minimálně k rozvahovému dni porovnat takto stanovené vlastní náklady s náklady skutečnými a v případě významného rozdílu upravit ocenění zásob k rozvahovému dni tak, aby byly oceněny na úrovni skutečných vlastních nákladů. Účetní jednotka je povinna ve vnitřním předpisu stanovit způsob výpočtu vlastních nákladů zásob vyrobených vlastní činností včetně popisu kalkulačních vzorců a rozlišení nákladů na přímé a nepřímé (44).

Ocenění zásob vlastní výroby je tedy v České republice na úrovni účelně vynaložených přímých nákladů a pokud existují, tak účelně vynaložených nepřímých nákladů souvisejících s výrobou. Nepřímé náklady se do ocenění zahrnují v případě, že lze metodu jejich přiřazování považovat za reálné zobrazení skutečné vazby vedlejších nákladů k nákladům na kalkulační jednici. Ve stavebnictví je kalkulační jednicí stavba, a lze tak do nákladů zakázky zahrnout všechny náklady na stavbě vznikající, i když jsou některé z nich obvykle považovány za nepřímé. Za nepřímé náklady, které lze přiřadit pouze alokováním mohou být v případě stálé provozovny považováno například nájemné strojů, které sice po dobu realizace zakázky budou využívány výhradně stálou provozovnou, avšak za předpokladu, že zakázka neprobíhá po celé účetní období a stroje tak byly využity také pro účely jiné zakázky, nejde je považovat za náklady přímé.

Prvním krokem při ocenění nedokončené výroby by mělo být rozdělení nákladů stálé provozovny, které jsou přímo spojeny s výstavbou zakázky na náklady přímé a nepřímé. Následný výpočet ocenění je znázorněn v tabulce č. 8.

Tabulka č. 8: Ocenění nedokončené výroby (Vlastní zpracování)

přímý materiál
+ přímé mzdy
+ ostatní přímé náklady
= celkové přímé náklady
+ nepřímé výrobní náklady
= ocenění nedokončené výroby

V České republice se od 1.1.2016 o změně zásob vyrobených vlastní činností účtuje ve skupině 58. V průběhu realizace zakázky jsou náklady účtovány běžným způsobem a na konci období zúčtovány na účet nedokončené výroby. Postup účtování je znázorněn v tabulce č. 9.

Tabulka č. 9: Účtování nedokončené výroby (Vlastní zpracování)

Účetní případ	Účtování	
	MD	D
Spotřeba materiálu na zakázku	501	112
Mzdy na zakázku	521	331
Sociální a zdravotní pojištění na zakázku	524	336
Ostatní přímé náklady na zakázku	5xx	xxx
Převod přímých nákladů nedokončené výroby	121	581
Nepřímé náklady na zakázku	5xx	xxx
Převod nepřímých nákladů nedokončené výroby	121	581

V případě, že by stálá provozovna poskytovala plnění třetím osobám, musí být účtováno v průběhu účetního období také o těchto výnosech. V případě, že by stálá provozovna poskytla plnění svému zřizovateli, musí být tato transakce zachycena ve výnosech stálé provozovny nebo zvýšen její základ daně, a to ve výši ceny obvyklé. V souvislosti se stavební zakázkou by se mohlo jednat například o prodej nepotřebného materiálu.

Účtování přímých a nepřímých nákladů

V průběhu účetního období dojde k zaúčtování všech účetních operací souvisejících se stálou provozovnou. Následující metodika zahrnuje výpočet a účtování mezd zaměstnanců a odpisů majetku. Dále se zabývá rozdělením nákladů vznikajících u zřizovatele.

Zaměstnanci

Prvním důležitým krokem je určení daňové rezidence poplatníků, které se primárně řídí vždy vnitrostátními právními předpisy. Slovenští zaměstnanci stálé provozovny umístěné v České republice tedy budou posuzovat daňové rezidenství zvlášť podle ZDP_{SK} a zvlášť podle ZDP_{ČR}. Teprve v případě vzniku kolizní situace bude aplikován článek 4 SZDZ se Slovenskou republikou a o rezidenci bude rozhodnuto podle kritérií popsanych v kapitole 3.1.1 str. 39. Stejným způsobem je postupováno v případě vzniku kolizní situace

rezidenta České republiky a kteréhokoliv státu, se kterým má Česká republika uzavřenou SZDZ.

Zaměstnanec stálé provozovny ze třetí země, se kterou nemá ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, a který je podle vnitrostátních právních předpisů jak rezidentem třetí země, tak rezidentem České republiky bude rezidentem v obou zemích. V případě, že by byl zaměstnanec podle vnitrostátní legislativy rezidentem třetí země, rezidentem Slovenské republiky a zároveň rezidentem České republiky, může na kolizní situaci vzniklou ve Slovenské a České republice aplikovat SZDZ se Slovenskou republikou, která se vztahuje na **rezidenty** jednoho nebo obou smluvních států.

Po určení daňové rezidence zaměstnanců vzniknou 3 základní skupiny, do kterých lze zaměstnance rozdělit, a to:

- rezidenti České republiky
- rezidenti Slovenské republiky (státu EU, EHP)
- rezidenti třetích zemí.

Při vzniku stálé provozovny na území České republiky je automaticky porušena podmínka uvedená v článku 14 SZDZ se Slovenskem, která uvádí, že platy, mzdy a jiné podobné odměny nejdou k tíži stálé provozovny, proto příjmy ze závislé činnosti zaměstnanců, kteří jsou daňovými rezidenty Slovenska budou podléhat zdanění v České republice. V případě daňových rezidentů jiného státu EU nebo EHP je nutné aplikovat příslušnou SZDZ uzavřenou mezi Českou republikou a státem rezidence zaměstnance. Stejně tak automaticky podléhají zdanění v České republice příjmy daňových rezidentů ČR a daňových rezidentů třetích států, jejich příjmy ze závislé činnosti se Česká republika vyhradila právo danit v § 22 odst. 1 písm. b) ZDP.

Princip výpočtu měsíční zálohy na daň z příjmů právnických osob je shodná pro všechny uvedené skupiny daňových rezidentů a je znázorněna v tabulce č. 3 na str. 45. Příjmy, o které se zvyšuje hrubá mzda a které podléhají zdanění, mohou být například:

- **expatriční prémie** – odměna, která je obvykle poskytována zahraničnímu zaměstnanci zahraničním zaměstnavatelem v souvislosti s dlouhodobým vysláním do České republiky (40, s. 85-86),

- **nepovinné pojistné** – uhrazené zaměstnavatelem za zaměstnance na sociální nebo zdravotní pojištění do zahraničních systémů i když je zaměstnanec povinně účastný na sociálním a zdravotním pojištění v České republice (40, s. 86),
- **příjmy nad limit** osvobození podle českých právních předpisů.

Naopak příjmy osvobozenými jsou například:

- cestovní výdaje podle zahraničního práva,
- hodnota přechodného ubytování, nejde-li o ubytování při pracovní cestě, které je poskytnuto jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem v souvislosti s výkonem práce zaměstnance do výše 3 500 Kč měsíčně,
- další plnění uvedená v § 6 odst. 9 ZDPČR.

Tato hodnota celkových zdanitelných příjmů zaměstnanců se vždy zvyšuje o částku povinného pojistného placeného na sociální a zdravotní pojištění zaměstnavatelem za zaměstnance, a to i v případě zaměstnanců, kteří jsou daňovými rezidenty Slovenské republiky, a splnili podmínky vysílání zaměstnanců uvedené v kapitole 3.2.1 na str. 43, zvyšuje se základ pro výpočet zálohy na daň o toto v jejich případě fiktivní pojistné².

Poznatky týkající se možností uplatnění slev na dani, odčitatelných položek a daňových zvýhodnění jednotlivých kategorií zaměstnanců, zjištěných v kapitole 3.2.1 na str. 43 jsou shrnuty v tabulce č. 10. Předmětem diplomové práce není uvádět konkrétní podmínky pro uplatnění, které stanovuje ZDP, proto je v tabulce uveden odkaz na konkrétní ustanovení ZDP, které stanovuje základní podmínky a limity pro jejich uplatnění.

² Od roku 2019 je účinná legislativní změna, a podle § 6 odst. 12 ZDP u zaměstnanců, na které se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, které se řídí právními předpisy jiného členského státu EU, státu EHP nebo Švýcarské konfederace, jsou základem daně příjmy ze závislé činnosti zvýšené o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na povinné zahraniční pojištění. Znamená to tedy, že u slovenských zaměstnanců splňujících podmínky vysílání zaměstnanců, budou základem daně příjmy ze závislé činnosti zvýšené o povinné zahraniční pojištění podle slovenských právních předpisů, nikoli zvýšené o české „fiktivní“ pojistné.

Možnost uplatnění „**ano**“ znamená, že daný poplatník může danou nezdanitelnou část základu daně, slevu nebo daňové zvýhodnění uplatnit při splnění podmínek daného ustanovení ZDP.

Možnost „**ano s omezením**“ znamená, že daný poplatník může uvedené uplatnit za předpokladu, že splní jak podmínky stanovené v konkrétním ustanovení ZDP, tak podmínku, že úhrn jeho příjmů ze zdrojů na území České republiky podle § 22 ZDP (vyjma příjmů které nejsou předmětem daně, příjmů osvobozených a příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně) činí nejméně 90 % všech jejich příjmů. Tyto nezdavitelné části základu daně, slevy na dani a daňová zvýhodnění může daný poplatník uplatnit výhradně v daňovém přiznání.

Možnost „**ne**“ znamená, že daný poplatník nemůže nezdavitelné části základu daně, slevy na dani a daňová zvýhodnění uplatnit vůbec.

Tabulka č. 10: Přehled nezdavitelných částí základů daně, slev na dani a daňových zvýhodnění v ČR (Vlastní zpracování dle 5, 40)

Nezdavitelná část základu daně	Odkaz na ustanovení ZDP	Možnost uplatnění		
		Rezident ČR	Rezident EU nebo EHP	Rezident třetí země
Bezúplatná plnění subjektům v ČR	§ 15 odst. 1	ano	ano s omezením	ne
Bezúplatná plnění poskytnutá do státu EU nebo EHP	§ 15 odst. 1	ano	ano s omezením	ne
Úroky na bytovou potřebu	§ 15 odst. 3 a 4	ano	ano s omezením	ne
Příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem a na penzijní pojištění	§ 15 odst. 5	ano	ano s omezením	ne
Příspěvek na soukromé životní pojištění	§ 15 odst. 6	ano	ano s omezením	ne
Zaplacené členské příspěvky členem odborové organizace	§ 15 odst. 7	ano	ano s omezením	ne
Úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání	§ 15 odst. 8	ano	ano s omezením	ne

Slevy na dani	Odkaz na ustanovení ZDP	Rezident ČR	Rezident EU nebo EHP	Rezident třetí země
Sleva na poplatníka	§ 35ba odst. 1 písm. a)	ano	ano	ano
Sleva na studenta	§ 35ba odst. 1 písm. f)	ano	ano	ano
Sleva na manžela	§ 35ba odst. 1 písm. b)	ano	ano s omezením	ne
Sleva na invaliditu	§ 35ba odst. 1 písm. c) a d)	ano	ano s omezením	ne
Sleva pro držitele průkazu ZTP/P	§ 35ba odst. 1 písm. e)	ano	ano s omezením	ne
Sleva za umístění dítěte	§ 35ba odst. 1 písm. g)	ano	ano s omezením	ne
Daňové zvýhodnění	Odkaz na ustanovení ZDP	Rezident ČR	Rezident EU nebo EHP	Rezident třetí země
Na vyživované dítě	§ 35c	ano	ano s omezením	ne

Jak vyplývá z tabulky č. 10, **při měsíčním výpočtu zálohy** na daň z příjmů právnických osob daňových **rezidentů EU nebo EHP** a **daňových rezidentů ze třetích zemí** lze přihlídnout pouze k základní **slevě na poplatníka**, případně **ke slevě na studenta**. Při výpočtu měsíční zálohy daňového rezidenta České republiky, který učinil u plátce daně prohlášení k dani za příslušné zdaňovací období lze přihlídnout k základní slevě na poplatníka, slevě na invaliditu, slevě na držitele průkazu ZTP, slevě na studenta a k daňovému zvýhodnění na vyživované děti. Ostatní nezdánitelné části a slevy na dani může poplatník při splnění zákonných podmínek uplatnit v daňovém přiznání.

Účtování mezd v České republice je znázorněno v tabulce č. 11. K uvedeným syntetickým účtům je vhodné zvolit účty analytické podle potřeby.

Tabulka č. 11: Účtování mezd (Vlastní zpracování)

Účetní případ	Účtování	
	MD	D
Předpis hrubých mezd zaměstnanců	521	331
Sociální a zdravotní pojištění zaměstnance	331	336
Sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance	524	336
Záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti	331	342
Výplata mezd	331	221

Majetek přemístěný ze zahraničí

V kontextu stálých provozoven patří aktiva vlastněná podnikem právně podniku, jehož je stálá provozovna součástí a je tedy nutné zavést pojem „ekonomické vlastnictví“. Kritériem pro přisouzení hmotného majetku stálé provozovně v případě, kdy existuje fixní místo podnikatelské činnosti stálé provozovny, by mělo být místo užití tohoto majetku. V případě, kdy je stálá provozovna považována za ekonomického vlastníka hmotného majetku, je stálá provozovna oprávněna k odpočtu odpisů a v případě, že je majetek financován prostřednictvím úvěru nebo půjčky, tak také úroků. Naopak v případě, že stálá provozovna není považována za ekonomického vlastníka, ale majetek ke své činnosti využívá, je považována za nájemce hmotného majetku (23).

U majetku, který byl přemístěn od zahraničního zřizovatele do stálé provozovny (a je tedy využíván výhradně stálou provozovnou) na území České republiky, a který byl zřizovatelem odpisován v zahraničí, pokračuje stálá provozovna na území České republiky v **odpisování majetku z přepočtené zahraniční ceny**. Přepočtenou zahraniční cenou se podle ZDP rozumí hodnota majetku vyjádřená v českých korunách. Po přepočet hodnoty majetku se použije **kurs devizového trhu** vyhlášený Českou národní bankou **ke dni převodu majetku**, a to bez přihlédnutí k oceňovacím rozdílům plynoucím z přecenění majetku v souladu správnými předpisy příslušného státu. Stejný kurs se použije pro přepočet již uplatněných odpisů podle zahraničních právních předpisů. **Hmotný majetek** se zařídí do odpisové skupiny podle přílohy 1 k ZDP a **odpisuje se rovnoměrně, sazbou pro další roky odpisování**. Nehmotný majetek se odpisuje po zbývajícím počtu měsíců stanovený v § 32a ZDP (5, § 23 odst. 17, § 32c).

Na základě uvedených ustanovení ZDP lze odvodit následující posloupnost kroků pro výpočet a účtování odpisů **hmotného majetku**:

- a) výpočet přepočtené zahraniční ceny,
- b) zatřídění majetku do odpisové skupiny,
- c) výpočet odpisů,
- d) zaúčtování odpisů.

Ad a) výpočet přepočtené zahraniční ceny

Stanovení hodnoty majetku pro účely odpisování v České republice je znázorněn v tabulce č. 12.

Tabulka č. 12: Hodnota majetku pro účely odpisování v ČR (Vlastní zpracování dle 5)

Vstupní cena majetku přepočtená kursem ČNB ke dni převodu majetku
- uplatněné odpisy zahraničním zřizovatelem přepočtené kursem ČNB ke dni převodu majetku
= Přepočtená zahraniční cena pro pokračování v odpisování

Ad b) zatřídění majetku do odpisové skupiny

Následně je hmotný majetek zatříděn do odpisové skupiny dle přílohy č. 1 k ZDP. Tento zákon v § 30 stanovuje pro každou odpisovou skupinu počet let odpisování, uvedený v tabulce č. 13.

Tabulka č. 13: Počet let odpisování hmotného majetku (Převzato z 5)

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

V případě, že vkládaný majetek se odpisuje podle zahraničního právního předpisu déle než podle českého ZDP a tento majetek byl odpisován zřizovatelem stálé provozovny v době vkladu již po dobu podle tabulky č. 13, rozdíl mezi přepočtenou zahraniční cenou

a odpisy, uplatněné zřizovatelem v zahraničí, lze uplatnit u stálé provozovny jako daňový náklad. Majetek, který lze podle ZDP_{ČR} odpisovat, a který nemohl být odpisován u zahraničního zřizovatele, může stálá provozovna odpisovat, a to z přepočtené zahraniční ceny (5, § 32c).

Ad c) výpočet odpisů

Rovnoměrné odpisy jsou vypočteny podle následujícího vzorce:

$$\text{Rovnoměrný odpis} = \frac{\text{Přepočtená zahraniční cena}}{100} \times \text{sazba}$$

Sazbou se rozumí sazba podle ZDP uvedená ve sloupci „v dalších letech odpisování“. Tyto sazby pro jednotlivé odpisové skupiny jsou uvedeny v tabulce č. 14.

Tabulka č. 14: Sazba odpisy hmotného majetku (Upraveno dle 5)

Odpisová skupina	Odpisová sazba
1	40
2	22,25
3	10,5
4	5,15
5	3,4
6	2,02

Ad d) zaúčtování odpisů

Odpisy vypočtené podle výše uvedeného návodu jsou odpisy daňové. Účetní jednotka účtuje o účetních odpisech, jejichž výši zvolí tak, aby odrážely skutečné opotřebení majetku a byl tak zachován věrný a poctivý obraz účetnictví. O rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy je upraven výsledek hospodaření podniku, a to na řádku 50 nebo na řádku 150 daňového přiznání. Základní předkontace týkající se účetních odpisů jsou uvedeny v tabulce č. 15.

Tabulka č. 15: Účtování odpisů majetku (Vlastní zpracování)

Účetní případ	Účtování	
	MD	D
Odpisy budov	551	081
Odpisy hmotných movitých věcí	551	082
Odpisy nehmotného majetku	551	07x

Transakce mezi zřizovatelem a stálou provozovnou

Jak vyplývá z kapitoly 3.1.3 na str. 41 a z kapitoly 2.4.3 na str. 27, stálá provozovna si může od zisků odečíst náklady vynaložené jejím zřizovatelem na vedení a správu, které souvisí s činností stálé provozovny. Nárok na odpočet správních výdajů, jak je definován v SZDZ se Slovenskou republikou, vycházel ze staré verze modelové smlouvy. Tento odstavec byl však v nové verzi modelové SZDZ (2017) vypuštěn, a to zejména proto, aby odpočet správních výdajů zřizovatele, které nepřímo vynaložil na činnost stálé provozovny nebyl omezován na skutečnou výši výdajů rozložených mezi zřizovatele a stálou provozovnu. Odstavec 2 článku 7 modelové smlouvy v současné době reflektuje Zprávu OECD o přisuzování zisků stálé provozovně a vyžaduje, aby transakce mezi stálou provozovnou a jejím zřizovatelem byly uznány a následně oceňovány na bázi nezávislých cen. (13, str. 184-185)

České právní předpisy považují poměrnou část administrativních výloh a dalších nákladů vynaložených v zahraničí na zabezpečení příjmů v České republice za daňové výdaje. Přístup odpočtu nákladů vynaložených zřizovatelem na vedení a správu má opodstatnění zejména v případech, kdy stálá provozovna i její zřizovatel vykonávají stejné nebo související činnosti, které jsou řízeny jedním managementem a využívají přitom společné administrativní zázemí. Administrativními náklady se rozumí náklady na činnosti, které přímo nesouvisejí s hlavním předmětem podnikání jako je vedení účetnictví, personalistika nebo sekretariát, které jsou vykonávány zaměstnanci zřizovatele a stálá provozovna je využívá při svém působení ve druhé státě (46). Tyto náklady by měly být rozloženy mezi zřizovatele a stálou provozovnu na základě vhodného kritéria a mělo by na ně být nahlíženo jako na službu, kterou zřizovatel své stálé provozovně poskytl. Tato služba by tedy měla být oceněna cenami, které jsou v souladu s principem tržního odstupu.

Zá náklady, vynaložené zřizovatelem ve prospěch stálé provozovny, které lze přisoudit stálé provozovně lze považovat **poměrnou část nákladů na personalistiku a mzdy, náklady na vedení účetnictví a náklady na vedení (management) podniku**, případně služby obdobného charakteru poskytnuté pro účely stálé provozovny. Společnost musí být schopná prokázat skutečnou výši nákladů a zároveň prokázat způsob jejich rozdělení mezi stálou provozovnu a zřizovatele.

Základem pro výpočet nákladů (a následně ceny) na výše uvedené služby pravděpodobně budou hrubé mzdy zaměstnanců jednotlivých oddělení zvýšené o náklady na sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem, které jsou přiřaditelné k činnosti stálé provozovny. Případně může výpočet ceny vycházet také z dalších přímých a nepřímých nákladů. V případě nákladů na personalistiku a mzdy a v případě nákladů na vedení účetnictví lze za **přímé náklady** považovat mzdy personalistů (nebo účetních), náklady na jejich telefonní služby a náklady na mzdový (účetní) software. V případě nákladů na vrcholový management podniku lze do přímých nákladů zahrnout například mzdy vrcholového managementu, náklady na jejich telefonní služby a náklady na osobní automobily využívané k jejich činnosti a další. **Do nepřímých nákladů** všech tří uvedených skupin pak lze zahrnout například část odpisů administrativní budovy, a to na základě počtu pracovníků daného úseku vůči celkovému počtu zaměstnanců, kteří ke své činnosti využívají administrativní budovu, nebo jiného vhodného kritéria.

Platí pravidlo, že pokud lze zjistit skutečné náklady stálé provozovny, měla by být k výpočtu použita **přímá metoda**. To by v podstatě znamenalo, že personální pracovníci, účetní, vrcholový management a další administrativní pracovníci by museli evidovat počet hodin strávený činnostmi, které se týkají stálé provozovny (7, s. 77-78). Přímou metodou lze uvedené náklady mezi zřizovatele a stálou provozovnu rozdělit podle vzorce:

$$\text{náklady SP} = \frac{\text{Celkové náklady}}{\text{Celkový počet hodin}} \times \text{počet hodin na SP}$$

Celkové náklady stálé provozovny se tedy vypočtou jako podíl celkových přímých a nepřímých nákladů vynaložených zřizovatelem na danou činnost (personalistiku a mzdy, vedení účetnictví a management podniku) a celkového počtu hodin všech personalistů (účetních, nebo managementu) na všechny zaměstnance podniku. Tyto celkové náklady

zřizovatele na jednu hodinu práce se vynásobí s počtem hodin, které personalisté (účetní nebo vrcholový management) strávili činnostmi ohledně stálé provozovny. Platí, že přímá metoda výpočtu je daleko přesnější, ale v případě, že nelze zjistit počet skutečných hodin, který se týkal činností ohledně stálé provozovny, lze náklady rozdělit na základě vhodného alokačního klíče, kterým může být pro účely lidských zdrojů počet zaměstnanců, nebo pro účetní služby například obrat nebo celková bilanční suma (7, s.79). Tedy na základě výše uvedeného se v **případě nákladů na personalistiku a mzdy** může jednat o vzorec:

$$\text{Náklady SP} = \frac{\text{Celkové náklady}}{\text{Celkový počet zaměstnanců}} \times \text{počet zaměstnanců SP}$$

Pro účely zjištění **nákladů na vedení účetnictví a management podniku**:

$$\begin{aligned} &\text{Náklady SP} \\ &= \frac{\text{Celkové náklady na účetnictví (management)}}{\text{Celkový obrat za celou společnost}} \times \text{obrat stálé provozovny} \end{aligned}$$

nebo jen pro účetnictví:

$$\text{Náklady SP} = \frac{\text{Celkové náklady na účetnictví}}{\text{Počet celkových řádků účetního deníku}} \times \text{počet řádku SP}$$

Navržený alokační klíč pro rozdělení nákladů na účetnictví je dle názoru autorky vhodný zejména proto, že odráží objem účetních případů stálé provozovny i ostatních částí podniku. Při odděleném vedení účetnictví, které se přes obraty přenáší do účetnictví zřizovatele, bude do celkového počtu řádků účetního deníku započten jak počet řádku zřizovatele, tak počet řádků účetního deníku stálé provozovny.

Náročnost výpočtu mezd a dalších povinností personalisty na zaměstnance stálé provozovny je daleko vyšší než u běžných zaměstnanců podniku. Zejména souvisí s prostudováním českých právních předpisů a SZDZ uzavřené mezi Českou a Slovenskou republikou, protože výpočet mezd zaměstnanců stálé provozovny se bude řídit českou

legislativou. U všech zaměstnanců stálé provozovny navíc musí být určen stát jejich rezidence a zaměstnanci, kteří nesplňují podmínky pro vysílání zaměstnanců musí být přihlášení na Českou správu sociálního zabezpečení a podobně. Stejně tak za předpokladu, že účetnictví stálé provozovny bude vedeno zřizovatelem na Slovensku, náročnost tohoto účetnictví bude pro slovenské účetní daleko vyšší než účtování podle vnitrostátní legislativy a bude potřeba zejména podrobná studie české legislativy. Z toho vyplývá, že rozdělení celkových nákladů podle alokačních klíčů nebude plně odpovídat skutečnosti a bude tedy mnohem méně přesné.

Stanovení nezávislé ceny transakcí

Pro účely stanovení základu daně by mělo být na stálou provozovnu nahlíženo jako na podnik, který je zcela nezávislý na svém zřizovateli. Tedy na náklady, které budou rozděleny mezi zřizovatele a stálou provozovnu by mělo být nahlíženo jako na služby od nezávislého podniku. Nezávislý podnik by neposkytoval služby pouze za cenu stanovených nákladů, a proto by pro účely splnění principu tržního odstupu měla být k nákladům „přefakturovaným“ stálé provozovně přičtena zisková přírážka. Obdobně by mělo být postupováno také v případě, kdyby zřizovatel pouze nenakupoval stavební materiál, ale sám ho vyráběl a následně dodával stálé provozovně jako materiál pro stavební zakázku.

Výše přírážky by měla být určena zejména vzhledem k obsahu nákladové základny. Pro účely stanovení nezávislé ceny by měly být analogicky použity metody transferových cen. Pokud tedy lze na trhu najít srovnatelnou transakci, měla by být použita metoda nezávislé srovnatelné ceny. Co se týče „vnitropodnikových služeb“ vedení účetnictví, personalistiky a podobně, účetní kanceláře a další společnosti poskytující účetní služby většinou stanovují svou cenu na základě počtu řádků v účetním deníku, které mnohdy zvýší o paušální částku za období. V případě dostupnosti takových informací lze využít metodu CUP. Použití této metody však vyžaduje, aby rozdíly mezi srovnávanými transakcemi nemohly podstatně ovlivnit cenu, nebo musí být možné provedení přiměřených úprav. Dle názoru autorky je však cena, která lze zjistit na základě dostupných ceníků účetních společností nastavena na účtování daňových rezidentů ČR a cena výpočtu mezd stanovena pro rezidenty ČR, zaměstnané u českých společností.

Vedení účetnictví stálé provozovny a výpočet mezd jejích zaměstnanců je však obtížnější a přináší určitá specifika. Nelze proto přepokládat, že by byla nastavena stejná cena jako v případě českých rezidentů. Protože na základě této úvahy není možné najít srovnatelnou transakci, může být cena určena pomocí metody nákladů a přírážky nebo pomocí transakční metody čistého rozpětí založené na nákladech. Obě tyto metody k nákladům vynaloženým na dané služby přičítají stanovenou přírážku obvyklou na daném trhu vyjádřenou v % (7).

Ohledně stanovení ceny **služeb s nízkou přidanou hodnotou** mezi spojenými osobami byl vydán pokyn GŘ D-10, který stanovuje, že těmito službami jsou služby správního, technického, finančního, poradenského či obdobného charakteru, které netvoří hlavní činnost subjektu a netvoří podstatný náklad nebo příjem zainteresovaných stran (služby nesmí překročit 10 % obratu poskytovatele, 20 % z provozních nákladů příjemce a zároveň nesmí přesáhnout částku 50 mil. Kč). Česká daňová správa pak podle tohoto pokynu považuje ziskovou přírážku ve výši 3 – 7 % k nákladům za cenu v souladu s principem tržního odstupu (49). Dle zjištění autorky jsou v současné praxi spojených podniků výše uvedené služby fakturovány spojeným osobám jako tzv. manažerské poplatky a jsou považovány za služby menšího rozsahu. Jejich cena vychází ze mzdových nákladů, včetně nákladů na sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem, zvýšených o přírážku, která je obvykle ve výši 5 %. Tato přírážka by měla pokrýt jak část nepřímých nákladů, tak ziskovou marži podniku. Cena vypočtená na základě mzdových nákladů, zvýšená o tuto přírážku by měla být správcem daně uznána jako cena v souladu s principem tržního odstupu (50).

Služby jsou nehmotným statkem, proto přináší správcům daně značné potíže při kontrole těchto transakcí mezi spojenými podniky. Při prověřování poskytnutých služeb pak správce daně obecně provádí následující tři testy:

- 1) **substance test** – zkoumá, zdali byla služba skutečně poskytnuta,
- 2) **benefit test** – testuje přínos, který služba má pro jejího příjemce,
- 3) **arm's length test** – ověřuje, zda cena odpovídá ceně, která by byla sjednána mezi nezávislými subjekty (7, s. 60).

Další výdaje zřizovatele na stálou provozovnu

Dle zjištění autorky by náklady zřizovatele na stálou provozovnu, které vynaložil jako nákup služeb od externích dodavatelů a ke kterým nepřidává žádnou přidanou hodnotu měly být přefakturovány stálé provozovně bez přírážky. Je tedy nutné rozlišovat, jestli se jedná o služby poskytnuté pro stálou provozovnu pomocí vlastních zaměstnanců a zřizovatel má na poskytnuté službě nějakou přidanou hodnotu (pak by měla být zvýšena o ziskovou přírážku), nebo se jedná pouze o externě poskytnuté služby související se stálou provozovnou, ke kterým zřizovatel žádnou přidanou hodnotu nepřidává (50).

Pokud v rámci spojených podniků vynakládá mateřská společnost za své spojené osoby náklady, ze kterých nemá přímý užitek a nepřidává k nim žádnou přidanou hodnotu, na úrovni mateřské společnosti by v případě, že by tyto náklady nebyly přefakturovány, byly daňově neuznatelné, protože se v podstatě jedná o náklady vynaložené za jinou entitu (50). Stejným způsobem tedy lze přistupovat k takovým nákladům vynaloženým zřizovatelem na svou stálou provozovnu, protože pro účely stanovení základu daně má být na stálou provozovnu nahlížet jako na samostatný podnik, který je zcela nezávislý na svém zřizovateli.

Po stanovení ceny transakcí mezi stálou provozovnou a jejím zřizovatelem jsou zachyceny v účetnictví stálé provozovny. Pro účtování transakcí mezi stálou provozovnou a jejím zřizovatelem lze využít účet 395 – vnitřní zúčtování (37). V rámci práce bude tedy pro transakce mezi zřizovatelem a stálou provozovnou využít analytický účet 395.001.

Tabulka č. 16: Účtování správních nákladů vzniklých u zřizovatele (Vlastní zpracování)

Účetní případ	Účtování	
	MD	D
Náklady stálé provozovny vzniklé u zřizovatele - služby	518	395.001

Náklady, které zřizovatel přisoudil stálé provozovně musí být v České republice posouzeny podle § 24 ZDP jako náklady k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti.

Po zaúčtování všech účetních operací **je výsledek hospodaření stálé provozovny** stanoven jako rozdíl výnosů a nákladů. Takto zjištěný výsledek hospodaření se dále upravuje na základ daně podle pravidel uvedených v § 23 ZDP, stejně jako u českých subjektů. V případě stanovení základu daně stálé provozovny se bude jednat zejména o zvýšení výsledku hospodaření z účetnictví o náklady, které nelze podle českého ZDP uznat jako náklady daňové.

Převodový můstek v účetnictví

Pro stanovení daňové povinnosti na Slovensku musí být účetnictví stálé provozovny přetaženo do účetnictví zřizovatele. Pro tyto účely musí být vytvořen detailní převodový můstek, a tedy každému českému účtu přiřazen odpovídající účet podle legislativy Slovenské republiky. V praxi to znamená, že například zůstatek účtu stálé provozovny 602 – tržby za služby, na které budou zaúčtovány vyfakturované služby za již ukončené stavební činnosti, budou převedeny například pomocí účtu 395.002 – vnitřní zúčtování – převod transakcí na odpovídající účet zřizovatele, tedy podle slovenských právních předpisů na účet 606 – „výnosy ze zakázky“. Vytvoření převodního můstku souvisí spíše s daňovou povinností zřizovatele, proto není pro účely diplomové práce vytvořen.

4.1.2 Stanovení základu daně náhradním způsobem

Pro situace, kdy stálá provozovna nemá povinnost vést účetnictví a základ daně tedy nemůže být stanoven na základě účetnictví umožňuje ZDP stanovení základu daně náhradním způsobem. Navržený postup pro stanovení základu daně náhradním způsobem je stanoven na základě poměru zisku resp. ztráty k hrubým příjmům u srovnatelných činností. Pro vyhledání českých společností, které se zabývají podobnými činnostmi je využita databáze AMADEUS.

Databázi AMADEUS vlastní a spravuje Nizozemská společnost Bureau Van Dijk, a prodává práva k jejímu využití daňovým správám a daňovým subjektům z celé Evropy. Tato databáze obsahuje celou řadu informací o společnostech ze všech evropských států, které jsou nezbytné pro nalezení finančních údajů od nezávislých společností na zvoleném segmentu trhu (7, s. 95).

Stanovení základu daně náhradním způsobem pomocí databáze AMADEUS lze rozčlenit do následujících základních kroků:

- 1) kvantitativní vyhledávání podniků se srovnatelnou činností,
- 2) kvalitativní výběr podniků se srovnatelnou činností,
- 3) stanovení kvartilového rozpětí.

Ad 1) kvantitativní vyhledávání podniků se srovnatelnou činností

Databáze AMADEUS v současné době obsahuje informace asi o 24,5 mil. společností. Výběr společností tzv. „vzorku“ je proveden postupným vylučováním společností, které nesplňují požadované předpoklady, a to podle následujících kritérií:

- geografické kritérium – jsou vybrány pouze české společnosti,
- hlavní předmět podnikání – jsou vybrány společnosti se stejným nebo podobným předmětem podnikání,
- kritérium nezávislého vztahu – dále jsou vyloučeny závislé společnosti, protože jejich finanční výsledky by mohly být touto závislostí zkresleny,
- kritérium aktivity – vyloučení neaktivních společností,
- kritérium ziskovosti – vyloučí se trvale ztrátové společnosti, protože jejich podnikání neodpovídá obvyklému chování podniků v konkurenčním prostředí.

Z takto stanoveného vzorku společností jsou dále vyloučeny ty, u kterých není dostupný požadovaný finanční údaj. Vzhledem k tomu, že bude poměřován poměr zisku k hrubým příjmům, je nutné, aby byl dostupný údaj o provozních výnosech a zisku.

Ad 2) kvalitativní výběr podniků se srovnatelnou činností

Po provedení kvantitativního vyhledávání by mělo následovat kvalitativní třídění dat, které spočívá v ověření, zda je nalezený vzorek srovnatelný se stálou provozovnou. Každá společnost je ověřena na základě veřejně dostupných informací v následujících oblastech:

- zveřejňuje výkazy,
- má webové stránky,

- lze ověřit skutečný předmět podnikání (7, s. 96).

Ad 3) stanovení kvartilového rozpětí

Následným krokem je určení tržního rozpětí vybraného ukazatele (tedy poměru zisku resp. ztráty k hrubým příjmům). Pro stanovení tržního rozpětí se použije tzv. kvartilové rozpětí, které vyjadřuje plné rozpětí vypočtené z hodnot očištěných o data prvního a čtvrtého kvartilu. Je to rozpětí 50 % hodnot nejbližší okolo mediánu (7, s. 98). Jednotlivé kvartily lze v MS Excel jednoduše vypočítat pomocí funkce QUARTIL. Výsledný základ daně bude stanoven v rámci kvartilového rozpětí.

4.2 Modelový příklad

V této kapitole jsou obě navržené metodiky pro stanovení základu daně stálé provozovny aplikovány na modelovém případě slovenské právnické osoby, která realizuje stavební zakázku v České republice.

4.2.1 Základní specifikace stavební zakázky

Zhotovitelem stavební zakázky je slovenská společnost STAVBY, s.r.o. Tato společnost vznikla dne 24. 4. 1996 jako „spoločnosť s ručením obmedzeným“ a její základní kapitál je ve výši 6 640 EUR. Sídlo společnosti se nachází v Bratislavě, kde se nachází rovněž přiměřené věcné a personální vybavení a kde jsou rovněž prováděna klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí. Jedná se tedy zároveň o místo skutečného vedení společnosti. Předmět podnikání společnosti STAVBY, s.r.o. jsou zejména tyto činnosti:

- výstavba bytových a nebytových budov,
- provádění průmyslových staveb,
- demolice a příprava staveniště,
- kompletační a dokončovací práce.

Společnost Stavby, s.r.o. uzavřela dne 1. 3. 2018 smlouvu o dílo na výstavbu nové výrobní haly na území České republiky, konkrétně v Břeclavi. Objednatel zakázky je česká právnická osoba. Cena díla podle smlouvy činí 25 mil. Kč. Ve smlouvě je také stanovena průběžná fakturace, která bude probíhat vždy po ukončení stanovené části díla. Před započítáním stavebních prací, dne 1.4.2018 je vystavena zálohová faktura na částku

500 000 Kč se splatností 15.4.2018. Společnost si pro účely stálé provozovny zřídila bankovní účet v České republice vedený v CZK. Do stálé provozovny byl také ke dni zahájení činnosti přemístěn majetek v celkové pořizovací ceně 85 000 EUR, který bude využíván stálou provozovnou.

Stavební práce byly započaty dne 1. 5. 2018 a předání by mělo proběhnout dne 31. 5. 2019. Celková doba trvání výstavby nové výrobní haly je tedy plánována celkem na 397 dní, a to podle zjednodušeného harmonogramu uvedeného v tabulce č. 17.

Tabulka č. 17: Zjednodušený harmonogram stavebních prací (Vlastní zpracování)

Zjednodušený harmonogram stavebních prací			
Činnost	Termín zpracování	Počet dní	Cena části díla v Kč
Přípravné práce	01.05.2018 - 31.05.2018	31	1 000 000
Základová deska	01.06.2018 - 14.08.2018	75	3 500 000
Hrubá stavba	15.08.2018 - 14.12.2018	122	10 500 000
Technologická přestávka	15.12.2018 - 28.02.2019	76	-
Montáž oken a dveří	01.03.2019 - 15.03.2019	15	3 500 000
Dostavba	16.03.2019 - 31.04.2019	47	1 500 000
Rozvody vzduchotechniky a elektřiny	01.05.2019 - 20.05.2019	20	4 500 000
Dokončovací práce	21.05.2019- 31.05.2019	11	500 000
Předání stavby	31.05.2019	-	-
Celkem		397	25 000 000

4.2.2 Posouzení vzniku stálé provozovny

Podle SZDZ se Slovenskem se staveniště nebo stavební a montážní projekt považuje za stálou provozovnu, pokud doba trvání přesáhne dvanáct měsíců. Vzhledem k tomu, že do této doby se započítávají také práce přípravného charakteru a různé technologické a sezónní přestávky (38), společnosti tak v případě dodržení naplánovaného harmonogramu **vznikne stálá provozovna v České republice.**

Vznik stálé provozovny pro společnost znamená, že má **povinnost se zaregistrovat k dani z příjmu právnických osob** a zisky plynoucí prostřednictvím stálé provozovny podrobit zdanění v České republice. V případě, že společnost předpokládá vznik stálé provozovny na území České republiky, měla by se zaregistrovat k dani z příjmů právnických osob **do 15. dní od započetí výkonu činnosti v ČR, tedy do 15. 5. 2018.**

4.2.3 Stanovení základu daně na základě účetnictví

Společnost STAVBY, s.r.o. pro účely stanovení základu daně vede účetnictví dle českých právních předpisů. Základ daně stálé provozovny tedy bude vycházet z výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví, který bude následně transformován na základ daně podle ZDP.

Účtování výnosů

Jak bylo uvedeno v zadání modelového příkladu, dílčí fakturace budou probíhat vždy po dokončení dílčí částí díla dle uvedeného harmonogramu prací. Dne 1.4. 2018 byla vystavena zálohová faktura na částku 500 000 Kč a dále vyfakturovány další dílčí stavby práce podle stanoveného harmonogramu, všechny fakturace proběhly k poslednímu dni termínu prací dle harmonogramu. Splatnost vydaných faktur je nastavena na 15 dní, a všechny byly ve stanoveném termínu uhrazeny na bankovní účet.

Tabulka č. 18 obsahuje účetní operace týkající se vydaných faktur společnosti.

Tabulka č. 18: Zaúčtování výnosů v roce 2018 (Vlastní zpracování)

Účetní případ	Částka v Kč	Účtování	
		MD	D
VBÚ - přijatá záloha na přípravné práce	500 000	221	324
FV za přípravné práce	1 000 000	311	602
Zúčtování zálohy	500 000	324	311
FV za základovou desku	3 500 000	311	602
FV za hrubou stavbu	10 500 000	311	602
VBÚ- úhrada faktury za přípravné práce	500 000	221	311
VBÚ - úhrada faktury za základovou desku	3 500 000	221	311
VBÚ - úhrada faktury za hrubou stavbu	10 500 000	221	311

Poslední fakturace dle harmonogramu proběhla dne 14. 12. 2018. Dne 15.12.2018 začala technologická přestávka a společnost již v dalších pracích v roce 2018 nepokračovala. Společnosti tedy nevznikla nedokončená výroba.

Náklady na zaměstnance

Výstavbu bude provádět společnost STAVBY, s.r.o. prostřednictvím svých zaměstnanců, kteří budou na dobu trvání výstavby vysláni k výkonu práce do ČR. K výkonu práce bude vysláno 15 zaměstnanců společnosti.

Při vzniku stálé provozovny v ČR je automaticky porušena jedna z podmínek stanovených článkem 14 SZDZ se Slovenskem, tedy že platy, mzdy a jiné odměny nesmí jít k tíži stálé provozovny, a mzdy zaměstnanců tedy budou podléhat dani z příjmů fyzických osob v ČR. Navržená metodika pro výpočet měsíčních záloh na daň z příjmů fyzických osob a dalších odvodů, je aplikována na vzorovém případě 3 zaměstnanců stálé provozovny, a to jednoho z každé kategorie zaměstnanců.

Zaměstnanec č. 1

První zaměstnanec je občanem Slovenské republiky, kde také žije se svou manželkou a dvěma dětmi. Manželka je na rodičovské dovolené a jiné příjmy nemá. Po dobu výkonu práce v České republice má zaměstnanec k dispozici v ČR od zaměstnavatele byt, ve kterém společnost hradí měsíční nájemné 5 000 Kč. Pracovní dny zaměstnanec tráví v ČR a na víkendy obvykle odjíždí za svou rodinou na Slovensko.

Jako první je potřeba určit stát daňové rezidence poplatníka. Slovenský ZDP stanovuje obdobné podmínky jako ten český. Stanovuje, že poplatníkem s neomezenou daňovou povinností (daňovým rezidentem) je fyzická osoba, která má na území Slovenské republiky trvalý pobyt, bydliště, nebo se tam zdržuje alespoň 183 dní v kalendářním roce (39). Vzhledem k tomu, že má daný zaměstnanec bydliště na Slovensku a zároveň k dispozici stálý byt v České republice (kde se mimo jiné i po odečtení dnů pracovního volna bude pravděpodobně zdržovat déle než 183 dní), nastává zde na základě vnitrostátních předpisů kolizní situace viz tabulka č. 19.

Tabulka č. 19: Rezidence zaměstnance č. 1 dle vnitrostátní legislativy (Vlastní zpracování)

Subjekt	Rezident SK	Rezident ČR
Zaměstnanec	Ano	Ano

Následně je tedy nutné aplikovat článek 4 SZDZ se Slovenskou republikou a rozhodnout o rezidenci zaměstnance na základě stanovených kritérií, řešících kolizní situace.

V tomto případě lze rozhodnout na základě hned prvního kritéria, které říká, že zaměstnanec je daňovým rezidentem v tom státě, ve kterém má k dispozici stálý byt, jestliže má stálý byt v obou smluvních státech, bude **rezidentem pouze toho státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy** (38). Tento zaměstnanec má užší osobní vztahy ke Slovenské republice, kde pobývají jejich rodinní příslušníci a v České republice se zdržuje pouze za účelem výkonu práce.

Po aplikaci článku 4 SZDZ se Slovenskem dojde k vyřešení kolizní situace následovně.

Tabulka č. 20: Rezidence zaměstnance č. 1 po aplikaci SZDZ (Vlastní zpracování dle 36)

Subjekt	Rezident SK	Rezident ČR
Zaměstnanec	Ano	Ne

Uvedený zaměstnanec tedy bude po aplikaci SZDZ se Slovenskem **daňovým rezidentem pouze na Slovensku**. V České republice bude mít omezenou daňovou povinnost, to znamená, že zde bude zdaňovat pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky.

V případě kumulativního splnění podmínek uvedených v tabulce č. 21 bude daný zaměstnanec i nadále podléhat slovenským právním předpisům o sociálního zabezpečení v souladu s Nařízením č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení.

Tabulka č. 21: Plnění podmínek vysílání zaměstnanců (Vlastní zpracování dle 24)

Podmínka	Splnění podmínky
Doba vyslání nepřesahuje 24 měsíců	Ano
Nejedná se o náhradu jiného zaměstnance	Ano
1 měsíc před vysláním podléhal zaměstnanec právním předpisům SR	Ano
Výkon práce v přímém vztahu k vysílajícímu zaměstnavateli	Ano

Aby však zaměstnanec i při splnění všech podmínek mohl i nadále podléhat slovenským právním předpisům o sociálního zabezpečení, musí o této skutečnosti informovat instituci sociálního zabezpečení v ČR, k čemuž slouží formulář A1 - společná žádost zaměstnance a zaměstnavatele o vystavení potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení. Za tímto účelem tedy musí zaměstnanec společně se zaměstnavatelem požádat o osvědčení příslušnosti ke slovenským právním předpisům ještě před vysláním k výkonu práce do ČR.

Hrubá mzda zaměstnance za měsíc květen je ve výši 1200 EUR. K přepočtu hrubé mzdy na české koruny je použit kurz k poslednímu dni příslušného měsíce vyhlášený ČNB. Kurz k 31. 5. 2018 vyhlášený ČNB byl 25,79 Kč/EUR. Mzda zaměstnance přepočtená na české koruny je ve výši 30 948 Kč. Výpočet zálohy na daň z příjmů fyzických osob je uveden v tabulce č. 22.

Tabulka č. 22: Výpočet zálohy na DPFO v Kč - zaměstnanec 1 (Vlastní zpracování)

Hrubá mzda	30 948
+ ostatní příjmy ze závislé činnosti které podléhají zdanění ³	1 500
- příjmy které jsou od daně osvobozeny	0
= celkové zdanitelné příjmy zaměstnance	32 448
+ povinné pojistné hrazené zaměstnavatelem na sociální pojištění (25 %)	7 737
+ povinné pojistné hrazené zaměstnavatelem na zdravotní pojištění (9 %)	2 785
= základ pro výpočet zálohy zaokrouhlený na stokoruny nahoru	42 900
x sazba daně	15%
Záloha na daň (před uplatněním slev)	6 435
-základní sleva na poplatníka	2070
Záloha na daň	4 365

Při výpočtu zálohy na daň nemůže být přihlédnuto k případné slevě na manželku a daňovým zvýhodněním na vyživované děti. Tyto položky může zaměstnanec při splnění podmínek uplatnit v daňovém přiznání. Tabulka č. 21 obsahuje výpočet zálohy na daň ze závislé činnosti zaměstnance, avšak odvody na sociální a zdravotní pojištění se nadále řídí slovenskými právními předpisy. Jejich výpočet je uveden v tabulce č. 23.

Tabulka č. 23: Výpočet odvodů na Slovensku - zaměstnanec 1 (Vlastní zpracování dle 53)

Položka	Částka v EUR	Částka v Kč
Hrubá mzda	1200	30 948
Zdravotní pojištění zaměstnance 4 %	48	1 238
Sociální pojištění zaměstnance 9,4 %	112,8	2 909
Zdravotní pojištění zaměstnavatele 10 %	120	3 095
Sociální pojištění zaměstnavatele 25,2 %	302,4	7 799

Zaúčtování mezd je znázorněno v tabulce č. 24. Pro účet 336 - zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění byly zvoleny dva analytické účty, a to účet 336.001 – pro Českou republiku, a účet 336.002 pro Slovenskou republiku.

³ Ostatní příjmy v částce 1 500 Kč představují rozdíl hodnoty bezúplatného plnění na přechodné ubytování poskytnuté zaměstnavatelem a částky, která je na tyto účely podle českých právních předpisů osvobozeným příjmem na straně zaměstnance. Pokud vyplývá právo zaměstnance na příspěvek na přechodné ubytování z vnitřního předpisu nebo pracovní smlouvy, na straně zaměstnavatele jde o daňový náklad v souladu s § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP.

Tabulka č. 24: Zaúčtování mzdy - zaměstnanec 1 (Vlastní zpracování)

Účetní případ	Částka v Kč	Předkontace	
		MD	D
Hrubá mzda zaměstnance	30 948	521	331
Zdravotní pojištění zaměstnance	1 238	331	336.002
Sociální pojištění zaměstnance	2 909	331	336.002
Zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem	3 095	524	336.002
Sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem	7 799	524	336.002
Záloha na daň z příjmů	4 365	331	342

Zaměstnanec č. 2

Druhým zaměstnancem je občan Argentiny (nesmluvního státu), který uzavřel se společností pracovní smlouvu s výkonem práce ve stálé provozovně zřizovatele v České republice, a to na dobu určitou 3 měsíce. Na Slovensku nepobýval. Zaměstnanec nemá v ČR stálý byt ani vlastní, ani pronajatý. V České republice se bude zdržovat jen po dobu výkonu práce u stálé provozovny, tedy méně než 183 dní. Po uplynutí sjednané doby pracovní smlouvy se vrátí zpět do Argentiny, kde žije jeho rodina. Zaměstnanec je podle argentinských právních předpisů rezidentem Argentiny. Výše hrubé mzdy za květen činila 1 000 EUR.

Tabulka č. 25: Určení rezidence podle vnitrostátní legislativy - zaměstnanec 2 (Vlastní zpracování)

Subjekt	Rezident SK	Rezident ČR	Rezident Argentiny
Zaměstnanec	Ne	Ne	Ano

Výpočet zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a odvodů na sociální a zdravotní pojištění je uveden v tabulce č. 26.

Tabulka č. 26: Výpočet odvodů v Kč - zaměstnanec 2 (Vlastní zpracování)

Hrubá mzda	25 790
+ ostatní příjmy ze závislé činnosti které podléhají zdanění	0
- příjmy které jsou od daně osvobozeny	0
= celkové zdanitelné příjmy zaměstnance	25 790
+ povinné pojistné hrazené zaměstnavatelem na sociální pojištění (25 %)	6 448
+ povinné pojistné hrazené zaměstnavatelem na zdravotní pojištění (9 %)	2 321
= základ pro výpočet zálohy zaokrouhlený na stokoruny nahoru	34 500
x sazba daně	15 %
Záloha na daň (před uplatněním slev)	5 175
-základní sleva na poplatníka	2070
Záloha na daň	3 105
Zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem (4,5 %)	1161
Sociální pojištění hrazené zaměstnancem (6,5 %)	1676

Zaučtování vypočtených odvodů je shodné jako v přechozím případě, avšak argentinský zaměstnanec se povinně účastní systému sociálního zabezpečení v České republice, proto zaučtovány a odvedeny budou částky vypočtené dle tabulky č. 26.

Zaměstnanec č. 3

Zaměstnanec č. 3 je státním občanem České republiky, kde také žije se svou manželkou a dítětem. Na Slovensku nemá hlášený trvalý pobyt, ani bydliště ve smyslu slovenského ZDP. Na Slovensko daný zaměstnanec dojížděl pouze za práci. Protože od 1. 5. 2018 začal vykonávat práci pro slovenského zřizovatele v ČR, zdržoval se na Slovensku méně než 183 dní v roce. Hrubá mzda zaměstnance je ve výši 1300 EUR. Pokud to je možné, chce kromě slevy na poplatníka v ČR uplatňovat i daňové zvýhodnění na dítě.

Daný zaměstnanec plní podmínky pro daňové rezidentství podle vnitrostátních právních předpisů pouze v České republice.

Tabulka č. 27: Rezidence zaměstnance č. 3 po aplikaci SZDZ (Vlastní zpracování dle 36)

Subjekt	Rezident SK	Rezident ČR
Zaměstnanec	Ne	Ano

Protože je zaměstnanec daňovým rezidentem ČR, při výpočtu zálohy na daň může být přihlédnuto také k daňovému zvýhodnění na vyživované dítě. Vypočtené odvody jsou

znázorněny v tabulce č. 28. Postup zaúčtování je stejný jako v předchozích případech, avšak protože se zaměstnanec účastní systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění v ČR, bude použit účet 336.001 - zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění – Česká republika.

Tabulka č. 28: Výpočet odvodů - zaměstnanec 3 (Vlastní zpracování)

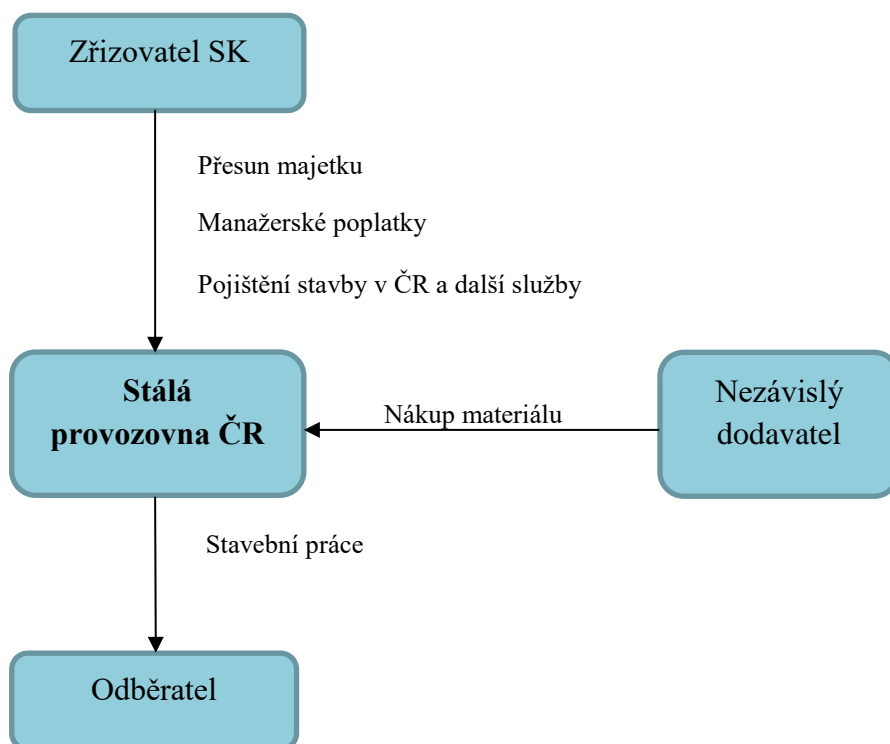
Hrubá mzda	33 527
+ ostatní příjmy ze závislé činnosti které podléhají zdanění	0
- příjmy které jsou od daně osvobozeny	0
= celkové zdanitelné příjmy zaměstnance	33 527
+ povinné pojistné hrazené zaměstnavatelem na sociální pojištění (25 %)	8 382
+ povinné pojistné hrazené zaměstnavatelem na zdravotní pojištění (9 %)	3 017
= základ pro výpočet zálohy zaokrouhlený na stokoruny nahoru	44 900
x sazba daně	15 %
Záloha na daň (před uplatněním slev)	6 735
-základní sleva na poplatníka	2070
Záloha na daň po slevě	4 665
Daňové zvýhodnění na vyživované dítě	1 267
Záloha na daň	3 398
Zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem (4,5 %)	1509
Sociální pojištění hrazené zaměstnancem (6,5 %)	2179

Mzdy zaměstnanců a odvody zálohy na daň z příjmů fyzických osob a pojistné na sociální a zdravotní pojištění hradí svým zaměstnancům stálá provozovna z běžného účtu, a to vždy nejpozději do 20. dne následujícího měsíce.

V průběhu účetního období byly v účetnictví zachyceny veškeré náklady na nakoupený materiál a služby související se stálou provozovnou. Mimo to byly v účetnictví zachyceny také náklady na reprezentace ve výši 23 650 Kč.

Transakce mezi stálou provozovnou a zřizovatelem

Prvním důležitým bodem je identifikovat transakce mezi stálou provozovnou a jejím zřizovatelem. Tyto transakce jsou uvedeny na následujícím obrázku č. 8.



Obrázek č. 8 Schéma transakcí mezi zřizovatelem a stálou provozovnou (Vlastní zpracování)

Stálá provozovna poskytuje plnění ve formě výstavby nové výrobní haly pouze svému jedinému odběrateli. Pro své činnosti stálá provozovna nakupuje materiál výhradně od externích dodavatelů, kterými je tento materiál také dopravován na staveniště. Pro potřeby výstavby výrobní haly poskytl zřizovatel stálé provozovně hmotný majetek, který je po dobu zakázky využíván výhradně stálou provozovnou. Kromě toho poskytl zřizovatel stálé provozovně v době od 15. 5. 2018 do 29. 5. 2018 pásový minibagr Takeuchi. Po uplynutí stanovené doby byl majetek vrácen zpět zřizovateli. Stálá provozovna má v rámci staveniště zřízeno zázemí pro zaměstnance, které slouží zejména pro odpočinek zaměstnanců v době pracovní přestávky. Výpočet mezd, komunikace se správou soc. zabezpečení a všechny související úkony s personalistikou jsou prováděny u zřizovatele, stejně jako vedení účetnictví stálé provozovny. Tyto služby včetně nákladů na vedení podniku, které zahrnuje mzdy vrcholového managementu, který řeší kromě strategie podniku jako celku také otázky týkající se stálé provozovny, společnost vnitropodnikově fakturuje své stálé provozovně jako tzv. **manažerské poplatky**.

Manažerské poplatky společnost kalkuluje jako mzdy účetních, personalistů a vedení podniku včetně nákladů na sociální a zdravotní pojištění, které souvisí s provozem stálé provozovny zvýšené o ziskovou přírážku. Protože by pro společnost bylo složité a ne hospodárné zjišťovat náklady na mzdy těchto personalistů přímo (protože si zaměstnanci nevedou tzv. timesheety pro účely sledování skutečného počtu hodiny práce, které souvisí se stálou provozovnou), vedení rozhodlo, že budou celkové mzdové náklady jednotlivých služeb rozděleny podle alokačních klíčů. K hodnotě celkových manažerských poplatků přiřaditelných stálé provozovně je přičtena zisková přírážka ve výši 5 %. Tato přírážka by měla pokrýt jak část nepřímých nákladů stálé provozovny, jako jsou odpisy administrativní budovy, energie apod., tak ziskovou marži za poskytnuté služby. Kromě toho zřizovatel své stálé provozovně přímo vnitropodnikově **přefakturovává externě nakoupené služby**, které souvisí výhradně se stálou provozovnou. Těmito službami, které jsou zde uvedeny jako tzv. ostatní služby je například pojištění stavby v české republice, stanovisko od poradce ohledně vzniku a účtování stálé provozovny a podobně.

Přesun majetku

Pro účely stavební zakázky došlo ke dni započetí stavebních prací (tedy 1. 5. 2018) k přemístění hmotného majetku zřizovatele do stálé provozovny v ČR. **Protože je tento majetek využíván výhradně stálou provozovnou na území ČR**, stálá provozovna je pokládána za **ekonomického vlastníka majetku** a může tedy uplatňovat daňové odpisy jako náklady na dosažení, udržení a zajištění příjmů. Tento majetek již byl u zřizovatele odpisován. Výpočet odpisů přemístěného majetku je aplikován na dvou konkrétních případech, a to:

- kolový nakladač CAT 962M,
- mobilní bagr.

Kolový nakladač CAT 962 M

Do stálé provozovny byl 1. 5. 2018 přemístěn **kolový nakladač CAT 962M** o hmotnosti 20,5 tuny, a objemem lopaty 3,6 m³. Vstupní cena majetku je 30 400 EUR. U zřizovatele

byl tento majetek zařazen ve druhé odpisové skupině a odpisován rovnoměrně již 3 roky podle slovenských daňových předpisů. ZDP_{SK} stanoví, že majetek zařazený do druhé odpisové skupiny je odpisován 6 let a rovnoměrný odpis pro takový majetek je ve výši 1/6 za každý rok (39, § 26 - §27). Již uplatněný odpis u zřizovatele je tedy ve výši 5 067 EUR ročně. Kurz vyhlášený ČNB ke dni převodu majetku byl ve výši 25,54 Kč/EUR).

Prvním krokem je výpočet přepočtené zahraniční ceny pro pokračování v odpisování. Ta je vypočtena jako vstupní cena majetku po odečtení již uplatněných odpisů zahraničním zřizovatelem, přepočtená kurzem ČNB ke dni převodu majetku. Výpočet přepočtené zahraniční ceny je znázorněn v tabulce č. 29.

Tabulka č. 29 Výpočet přepočtené zahraniční ceny - kolový nakladač (Vlastní zpracování)

Postup výpočtu	Výpočet	Výsledek
Vstupní cena majetku přepočtená kursem ČNB ke dni převodu majetku	30 400 x 25,54	776 416
- uplatněné odpisy zahraničním zřizovatelem přepočtené kursem ČNB ke dni převodu majetku	3 x 5067 x 25,54	388 234
= přepočtená zahraniční cena pro pokračování v odpisování (v Kč)	388 182	

Druhým krokem je zařazení majetku do příslušné odpisové skupiny podle českých předpisů a následně již může být vypočten rovnoměrný odpis podle českého ZDP. Sazba rovnoměrného odpisu pro další roky odpisování je 22,25.

Tento majetek bude na základě přílohy č. 1 k ZDP **zařazen do 2. odpisové skupiny** a **následně vypočten roční odpis.**

$$\text{Roční odpis} = \frac{388\,182}{100} \times 22,25 = 86\,371 \text{ Kč}$$

Mobilní bagr

Dalším majetkem přemístěným do stálé provozovny byl **mobilní bagr** v pořizovací ceně 19 800 EUR. Tento majetek byl podle slovenských předpisů zařazen do druhé odpisové skupiny a u zřizovatele odpisován rovnoměrně 5 let podle ZDP_{SK}. Doposud byly tedy daňové odpisy uplatněny ve výši 5/6 vstupní ceny, tedy 16 500 EUR.

Prvním krokem je opět **výpočet přepočtené zahraniční ceny** pro pokračování v odpisování, jejíž výpočet je znázorněn v tabulce č. 30.

Tabulka č. 30 Výpočet přepočtené zahraniční ceny - mobilní bagr (Vlastní zpracování)

Postup výpočtu	Výpočet	Výsledek
Vstupní cena majetku přepočtená kursem ČNB ke dni převodu majetku	19 800 x 25,54	505 692
- uplatněné odpisy zahraničním zřizovatele přepočtené kursem ČNB ke dni převodu majetku	16 500 x 25,54	421 410
= přepočtená zahraniční cena pro pokračování v odpisování	84 282	

Následujícím krokem je zařazení majetku do příslušné odpisové skupiny podle přílohy č. 1 k ZDP. Tento majetek je zařazen do 2. odpisové skupiny.

Protože však ZDP stanovuje pro majetek zařazený do 2. odpisové skupiny dobu odpisování 5 let a podle slovenských předpisů měl být majetek odpisován po dobu 6 let, doba odpisování tohoto majetku na Slovensku je delší než doba odpisování v ČR. Daný majetek již byl 5 let odpisován u zřizovatele, tedy podle českých právních předpisů by již byl plně odepsán. ZDP v § 32c odst. 3 proto povoluje uplatnit do svých daňových nákladů zbylou část přepočtené zahraniční ceny, tedy 84 282 Kč.

V účetnictví stálé provozovny byly zachyceny účetní odpisy majetku, a do podle vnitropodnikové směrnice zřizovatele, za příslušné období, po které byl majetek ve stálé provozovně.

Tabulka č. 31: Účtování odpisů (Vlastní zpracování)

Účetní případ	Částka v Kč	Předkontace	
		MD	D
Celkové účetní odpisy hmotného movitého majetku	227 536	551	082

Na základě výše uvedené metodiky byly vypočteny celkové daňové odpisy majetku přemístěného do stálé provozovny v České republice. O rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy se upravuje výsledek hospodaření podniku při transformaci na základ daně.

Tabulka č. 32: Rozdíl účetních a daňových odpisů (Vlastní zpracování)

Účetní odpisy	Daňové odpisy	Rozdíl
227 536	278 465	-50 929

O rozdíl účetních a daňových odpisů ve výši 50 929 Kč bude snížen základ daně na řádku 150 daňového přiznání.

Pronájem majetku

Protože zřizovatel poskytl své stálé provozovně majetek, kterým je minibagr Takeuchi, pouze na dobu 14 dní a následně došlo k vrácení majetku zřizovateli, stálá provozovna nemůže být považována za ekonomického vlastníka a uplatňovat odpisy tohoto majetku. Odpisy budou nadále uplatňovány u zřizovatele, a protože se z hlediska samostatného podniku jedná v podstatě o pronájem majetku, stálá provozovna bude účtovat pouze o výši „nájemného“.

Pro účely stanovení nezávislé ceny bylo nalezeno celkem 8 inzerátů na pronájem tohoto stroje mezi nezávislými subjekty. Ocenění této transakce bylo stanoveno jako průměrná hodnota ceny čtrnáctidenních nájmu těchto strojů. Cena stanovená metodou CUP je ve výši 60 EUR za den a pro účely účetnictví stálé provozovny přepočtená kurzem ČNB ze dne 29. 5. 2018 (kurz k poslednímu dni pronájmu) ve výši 25, 905 Kč/EUR. Celková cena za dobu využívání majetku je tedy ve výši 21 760 Kč. Stálá provozovna o najatém majetku o zřizovatele účtovala dle tabulky č. 33. Pro transakce mezi stálou provozovnou a zřizovatelem je využíván účet 395.001 – vnitřní zúčtování – vzájemné transakce. Zároveň je pro vzájemné transakce použita analytické členění výnosových a nákladových

úctů jako 5xx.999 nebo 6xx.999 a to z toho důvodu, aby bylo možné snadno identifikovat výnosy a náklady ze vzájemných transakcí.

Tabulka č. 33: Účtování majetku od zřizovatele (Vlastní zpracování)

Účetní případ	Částka v Kč	Účtování	
		MD	D
Vypůjčený majetek od zřizovatele	21 760	518.999	395.001

Manažerské poplatky

Kalkulace celkových manažerských poplatků je uvedena v tabulce č. 34. Do celkových mzdových nákladů jsou započítány celkové hrubé mzdy účetního oddělení (5 zaměstnanců), personálního oddělení (2 zaměstnanci) a hrubé mzdy vedení (3 zaměstnanci) zvýšené o sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem na Slovensku. Pro přepočet částky na Kč byl použit kurz vyhlášený ČNB ke dni 31.12.2018 ve výši 25,725 Kč/EUR.

Tabulka č. 34: Kalkulace mzdových nákladů - manažerské poplatky (Vlastní zpracování)

Přímé náklady zřizovatele	Personalistika	Účetnictví	Vedení
Hrubé mzdy zaměstnanců v EUR	32 941	82 352	56 470
Náklady na sociální pojištění (25,2 %) v EUR	8 301	20 753	14 230
Náklady na zdravotní pojištění (10 %) v EUR	3 294	8 235	5 647
Celkové mzdové náklady v EUR	44 536	111 340	76 347
Celkové mzdové náklady v Kč	1 145 695	2 864 219	1 964 038

Náklady zřizovatele by měly být alokovány stálé provozovně na základě vhodně zvoleného kritéria. Vedení společnosti rozhodlo že náklady na finanční účetnictví a na vedení podniku budou rozděleny mezi zřizovatele a stálou provozovnu podle poměru obratu stálé provozovny vůči podniku jako celku, a náklady na personalistiku budou rozděleny na základě počtu zaměstnanců. Obrat celého podniku je ve výši 4 025 tis. EUR (po přepočtu 103 543 125 Kč). Pro lepší přehlednost jsou potřebné údaje uvedeny v tabulce č. 35.

Tabulka č. 35: Základní ukazatele podniku (Vlastní zpracování)

Ukazatel	Podnik celkem	Stálá provozovna
Počet zaměstnanců	96	15
Obrat v Kč	103 543 125	15 000 000

Podíly na nákladech, které jsou přiřaditelné stálé provozovně jsou vypočítány na základě zvolených kritérií následovně:

$$\text{Náklady SP na personalistiku} = \frac{1\,145\,695}{96} \times 15 = 179\,015 \text{ Kč}$$

$$\text{Náklady SP na účetnictví} = \frac{2\,864\,219}{103\,543\,125} \times 15\,000\,000 = 414\,931 \text{ Kč}$$

$$\text{Náklady SP na vedení} = \frac{1\,964\,038}{103\,543\,125} \times 15\,000\,000 = 284\,525 \text{ Kč}$$

Vypočtené náklady je dále nutné poměrně snížit, protože činnost stálé provozovny neprobíhala po celý rok, ale pouze 8 měsíců. Ke sníženým nákladům je přičtena přírážka ve výši 5 % za poskytování vnitropodnikových služeb s nízkou přidanou hodnotou. Takto vypočtená cena vnitropodnikových služeb (náklady + přírážka ve výši 3 – 7 %) by měla být správcem daně uznána jako cena, která by byla sjednána mezi nezávislými subjekty (49). Konečný výpočet manažerských poplatků přiřaditelných činnosti stálé provozovny je znázorněn v tabulce č. 36.

Tabulka č. 36: Celkové manažerské poplatky přiřaditelné SP (Vlastní zpracování)

Náklad	Za rok v Kč	Za 8 měsíců v Kč	Přírážka 5 %	Celkem k fakturaci
Personalistika	179 015	119 343	5 967	125 310
Účetnictví	414 931	276 621	13 831	290 452
Vedení podniku	284 525	189 683	9 484	199 167
Manažerské poplatky celkem	878 471	585 647	29 282	614 929

Stálé provozovně budou přefakturovány manažerské poplatky k 31.12.2018 v celkové výši 614 929 Kč. Protože je přírážka ve výši 5 % na tyto služby považována za přírážku, která je v souladu s principem tržního odstupu, správce daně v České republice by měl tuto částku uznat jako daňový náklad. Společnost by však měla prokázat způsob výpočtu manažerských poplatků a také doložit, jaké konkrétní služby byly poskytnuty. Manažerské poplatky budou zaúčtovány u stálé provozovny dle tabulky č. 37.

Tabulka č. 37: Zaúčtování manažerských poplatků (Vlastní zpracování)

Účetní případ	Částka v Kč	Účtování	
		MD	D
Manažerské poplatky	614 929	518.999	395.001

Ostatní služby

Do kategorie ostatních služeb jsou započítány služby, které pro stálou provozovnu nevykonává sám zřizovatel, ale jsou to externě nakoupené služby. Jak již bylo zmíněno, patří sem náklady, které jsou externě nakoupeny zřizovatelem, ale které se týkají výhradně stálé provozovny jako je pojištění stavby v ČR, stanovisko od poradce, které se týká například posouzení vzniku stálé provozovny nebo dalších činností týkajících se výhradně stálé provozovny. Podstatné je, že zřizovatel nepřidává k této službě žádnou přidanou hodnotu a hodnota těchto služeb by měla být přefakturována stálé provozovně průběžně a bez přírážky, a to rovněž pomocí účtu 395.001 – vnitřní zúčtování – vzájemné transakce.

Zjištění výsledku hospodaření

Po zaúčtování všech účetních operací stálé provozovny byly zjištěny konečné stavy jednotlivých účtů (bez analytického členění) a následně výsledek hospodaření jako rozdíl mezi výnosy a náklady.

Tabulka č. 38: Konečný stav účtů po zaúčtování všech účetních operací (Vlastní zpracování)

Účet	Název účtu	KS aktiv Kč	KS pasiv Kč
022	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	2 170 900	
082	Oprávkky k samostatným movitým věcem a jejich souborům	-227 536	
211	Pokladna	36 540	
221	Bankovní účty	2 210 321	
321	Závazky z obchodních vztahů		35 823
331	Zaměstnanci		286 580
336	Zúčtování s institucemi sociál. zabezpečení a zdravot. pojištění		163 563
342	Ostatní přímé daně		58 623
343	Daň z přidané hodnoty	22 560	
395	Vnitřní zúčtování		942 251
471	Dlouhodobé závazky - ovládající a řídicí osoba		2 170 900
Účet	Název účtu	Náklady	Výnosy
501	Spotřeba materiálu	8 066 707	
502	Spotřeba energie	76 531	
511	Opravy a udržování	85 406	
512	Cestovné	61 230	
513	Náklady na reprezentaci	23 650	
518	Ostatní služby	1 253 603	
521	Mzdové náklady	3 682 000	
524	Zákonné sociální pojištění	857 462	
548	Ostatní provozní náklady	84282	
551	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	227 536	
563	Kurzové ztráty	26 548	
602	Tržby z prodeje služeb		15 000 000
	Výsledek hospodaření		555 045

Základ daně a výpočet daňové povinnosti poplatníka

Výsledek hospodaření se dále stejně jako v případě českých společností upravuje na základ daně podle ZDP_{ČR}.

K výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví je potřeba přičíst výdaje (náklady) které nejsou z hlediska ZDP_{ČR} považovány za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a jsou teda považovány za náklady nedaňové.

Z výše uvedených zůstatků jednotlivých účtů se bude výsledek hospodaření zvyšovat o celý účet 513 - náklady na reprezentaci. Tyto jsou podle § 25 odst. 1 bod t) považovány vždy za daňově neúčinné. Položkou snižující základ daně bude záporná hodnota rozdílu účetních a daňových odpisů.

V případě, že by některé položky přefakturované od zřizovatele stále provozovně byly podle českého ZDP považovány za nedaňové, bude také o tyto položky zvýšen základ daně.

Tabulka č. 39: Výpočet daňové povinnosti stálé provozovny (Vlastní zpracování)

Výpočet daňové povinnosti	Částka v Kč
Výsledek hospodaření	555 045
+ položky zvyšující základ daně	23650
- položky snižující základ daně	50929
Základ daně	527 766
Základ daně snížený o odpočty zaokrouhlená na tisícikoruny dolů	527000
x sazba daně	19 %
Daň	100 130

Výsledná daňová povinnost stálé provozovny za zdaňovací období je ve výši 100 130 Kč. Daňová povinnost musí být uhrazena ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Stálá provozovna nevyplňuje přílohu k převodním cenám jako samostatnou přílohu k DPPO (47).

4.2.4 Základ daně stanovený náhradním způsobem

V případě, že základ daně nemůže být stanoven na základě řádně vedeného účetnictví, může být stanoven náhradním způsobem. Základ daně stálé provozovny realizující v ČR stavební zakázku je stanoven podle metodiky, navržené v kapitole 4.1.2 na str. 76.

Kvantitativní vyhledávání

Prvním krokem stanovení základu daně podle navržené metodiky je kvantitativní vyhledání společností s obdobnou činností. Pro toto kvantitativní vyhledávání je využita databáze AMADEUS, ve které byla nastavena tato základní kritéria:

- **výběr pouze českých společností**, protože správce daně stanovuje základ daně na základě toho, co by dosáhl z téže nebo obdobné činnosti, za obdobných podmínek daňový poplatník se sídlem v České republice,
- jako **předmět podnikání** byl zvolen kód 4120 – Výstavba bytových a nebytových prostorů,
- **vyloučeny byly společnosti**, u kterých lze snadno identifikovat vztah závislosti, tedy ty, **které jsou pod podstatným vlivem (25 % podíl)**,
- **vyloučeny byly neaktivní společnosti**,
- vyloučeny byly společnosti, jejichž **provozní zisk byl záporný**.

Výsledkem vyhledávání je 81 společností, splňujících výše uvedená kritéria. Protože bude základ daně stanoven jako poměr zisku nebo ztráty k hrubým příjmům u srovnatelných činností u každé činnosti jsou zobrazeny ukazatele „operating revenue (Turnover)“ a „Operating P/L (EBIT)“. Ukazatel EBIT je v české republice nejbližší srovnatelný s provozním výsledkem hospodaření. Společnosti, u kterých některý z těchto ukazatelů chybí jsou vyloučeny, stejně jako společnosti, u kterých je hodnota těchto ukazatelů 0. **Výsledkem kvantitativního vyhledávání je 37 společností.**

Kvalitativní vyhledávání

Následným krokem je přestoupení ke kvalitativní části, která spočívá v ověření každé společnosti, která byla výsledkem kvalitativního vyhledávání, na základě veřejně dostupných dat. Vyloučeny v rámci tohoto kroku jsou společnosti, které například:

- nemají vlastní webové stránky,
- jejichž hlavním předmětem podnikání není výstavba bytových a nebytových prostorů.

V této fázi autorka tedy vyloučila kromě těch společností, které nemají webové stránky, také ty, jejichž předmětem činnosti je například kromě stavebních prací také správa a pronájem nemovitostí apod. Tyto odlišné vedlejší činnosti by mohly zkreslovat konečný výsledek. Naopak byly ponechány společnosti, které mají sice široké portfolio poskytovaných služeb, avšak tyto činnosti souvisí s výstavbou bytových a nebytových prostorů, případně nástavbami a přístavbami. Touto kvalitativní analýzou, při které byly čerpány zejména údaje dostupné na webových stránkách jednotlivých společností bylo

vyloučeno dalších 27 společností. V konečném vzorku je nyní 10 společností, jejichž činnosti odpovídají činnosti stálé provozovny v České republice. Konečný výsledek vyhledávání je možné vidět na obrázku č. 9.

Company name	Operating revenue (Turnover) CZK 2017	Operating revenue (Turnover) CZK 2016	Operating P/L [=EBIT] CZK 2017	Operating P/L [=EBIT] CZK 2016
NAVLÁČIL STAVEBNÍ FIRMA, S.R.O.	523 809 000	558 249 000	25 973 000	32 524 000
FEMONT OPAVA, S.R.O.	450 246 000	391 272 000	8 946 000	4 756 000
SPEKTRA, S.R.O.	201 649 000	117 739 000	13 008 000	11 560 000
STAVMART, S.R.O.	123 525 000	99 128 000	1 265 000	2 511 000
PP-GROUP.CZ, S.R.O.	117 613 000	78 150 000	5 075 000	3 411 000
KONSTRUKTIS ALFA SPOL.S R .O.	63 330 000	36 131 000	1 586 000	1 479 000
B K V STAVEBNÍ SPOLEČNOST S R.O.	61 689 000	59 777 000	1 108 000	3 876 000
STAVITELSTVÍ KAFKA, S.R.O.	20 835 000	19 461 000	3 676 000	1 050 000
GLOBSTAV, S.R.O.	22 338 000	18 263 000	217 000	223 000
INŽENÝRSKÉ STAVBY CZECH, S.R.O.	11 150 000	8 040 000	2 937 000	1 665 000

Obrázek č. 9 Konečný vzorek společností se srovnatelnou činností (Pomocí databáze AMADEUS)

Protože bude základ daně stanoven na základě poměru zisku nebo ztráty k hrubým příjmům, je nutné tento ukazatel vypočítat. Vypočtený ukazatel je znázorněn v tabulce č. 40.

Tabulka č. 40: Ukazatel EBIT/obrat (Vlastní zpracování)

Název společnosti	EBIT / obrat	
	2016	2017
Navláčil stavební firma, s.r.o.	5,83 %	4,96 %
Femont Opava, s.r.o.	1,22 %	1,99 %
Spektra, s.r.o.	9,82 %	6,45 %
Stavmart, s.r.o.	2,53 %	1,02 %
PP-Group.CZ, s.r.o.	4,36 %	4,31 %
Konstruktis Alfa spol. s r.o.	4,09 %	2,50 %
B K V stavební společnost, s.r.o.	6,48 %	1,80 %
Stavitelství Kafka, s.r.o.	5,40 %	17,64 %
Globstav, s.r.o.	1,22 %	0,97 %
Inženýrské stavby Czech, s.r.o.	20,71 %	26,34 %

Výpočet kvartilového rozpětí

Následným krokem je určení kvartilového rozpětí vypočteného ukazatele EBIT / obrat. Jednotlivé kvartily byly vypočteny v MS Excel pomocí funkce QUARTIL. Hodnoty kvartilového rozpětí jsou uvedeny v tabulce č. 41.

Tabulka č. 41: Výpočet kvartilového rozpětí (Vlastní zpracování)

Kvartil	2016	2017	Průměr
Dolní kvartil	2,92 %	1,85 %	2,38 %
Medián	4,88 %	3,41 %	4,14 %
Horní kvartil	6,32 %	6,08 %	6,20 %

V modelovém příkladu dosáhla stálá provozovna tržby ve výši 15 000 000 Kč. Další výnosy neměla a celkový obrat je tedy rovněž ve výši 15 000 000 Kč. Jednoduchým vynásobením obratu a průměrné hodnoty každého kvartilu bude stanoven provozní výsledek hospodaření, který bude považován za základ daně. Pro orientaci je uvedena také daňová povinnost, která je vypočtena ve výši 19 % ze základu daně zaokrouhleného na tisícikoruny dolů.

Tabulka č. 42: Základ daně a daňová povinnost stanovená náhradním způsobem (Vlastní zpracování)

Kvartil	Průměr	Základ daně v Kč	Daňová povinnost
Dolní kvartil	2,38 %	357 000	67 830
Medián	4,14 %	621 000	117 990
Horní kvartil	6,20 %	930 000	176 510

Výsledný základ daně by se měl pohybovat v kvartilovém rozpětí. Tedy základ daně by měl být stanoven ve výši 2,38 – 6,2 % z celkových výnosů.

4.1 Potenciální rizika – diskuze

Poslední část diplomové práce je věnována potenciálním rizikům, které souvisí se stálou provozovnou. Jsou zde nastíněny některé otázky ohledně problematiky stálých provozoven, kterým nebylo v práci věnováno příliš prostoru.

4.1.1 Vznik stálé provozovny

Vznik stálé provozovny pro společnost jinými slovy znamená, že má povinnost k dani z příjmů. Podle českého ZDP je tedy povinna se zaregistrovat k dani z příjmů právnických osob do 15 dnů od vzniku stálé provozovny (5). Stálá provozovna v důsledku staveniště vzniká až po uplynutí 12 měsíců. Protože však podle pokynu GŘ D-22, u stálé provozovny, jejíž vznik je závislý na splnění časového testu, podléhají dani i příjmy dosažené do uplynutí této doby, pro společnost to mnohdy znamená, že stálá provozovna vzniká až po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání. V takovém případě tedy společnost musí podat dodatečné daňové přiznání, s čímž už se pojí jisté sankce. V případě, že tedy společnost předpokládá vznik stálé provozovny na území České republiky, měla by se zaregistrovat k dani z příjmů právnických osob do 15. dní od započetí výkonu činnosti v ČR, a předejít tak problémům a sankcím, které plynou z nepodání řádného daňového přiznání.

V případě, že by byly stavební práce dokončeny dříve oproti původnímu předpokladu, a stálá provozovna podle SZDZ nevznikla, může poplatník požádat správce daně o zrušení registrace a vrácení případného přeplatku na dani.

Případný nepředpokládaný vznik stálé provozovny by mohl mít vliv také na zdanění zaměstnanců. V případě, že by společnost měla naplánovány stavební práce pouze na 5 měsíců, a tyto práce se zpozdily v takovém rozsahu, že by vznikla stálá provozovna, musely by být zpětně zdaněny také mzdy zaměstnanců stálé provozovny.

4.1.2 Vedení účetnictví a stanovení základu daně

Stálá provozovna, která je zároveň odštěpným závodem zahraniční právnické osoby se v České republice zapisuje do obchodního rejstříku a je tedy podle § 1 odst. 2 písm. b) ZoÚ účetní jednotkou (7, s. 26). Základ daně poplatníka, který vede účetnictví, bude pravděpodobně tedy primárně vycházet z tohoto účetnictví. Samotná problematika povinnosti vedení účetnictví stálé provozovny je však poměrně nejasná. Podle převažujících názorů se povinnost vedení účetnictví vztahuje na případy, kdy jde o soustavnou činnost podnikatele na území České republiky spojené s povinností zápisu do obchodního rejstříku. Povinnost vedení účetnictví by tedy měla být posuzována na základě konkrétních podmínek činnosti v ČR, a to zejména s ohledem na soustavnost podnikání. Povinnost vedení účetnictví by měla být posuzována rovněž v kontextu principu svobody usazování podle Smlouvy o fungování Evropské unie (3; 34). Pokud tedy bude posuzována povinnost vedení účetnictví stálé provozovny z modelového příkladu, je otázkou, zda jedna stavební zakázka může být považována za soustavnou činnost, i když tato činnost bude probíhat déle než 12 měsíců. Navíc stálá provozovna z důvodu staveniště a stavebně montážních projektů vzniká po uplynutí 12 měsíců zpětně a pokud poplatník nepředpokládal vznik stálé provozovny, případná povinnost vedení účetnictví by nejspíš vyžadovala obtížnou rekonstrukci účetnictví u zřizovatele.

Dle názoru některých odborníků by v případě účtování vzájemných vztahů mezi stálou provozovnou a jejím zřizovatelem nemělo být účtováno výsledkově (tedy v účtové třídě 5 a 6) a mělo by být o těchto transakcích účtováno jako o vnitropodnikovém plnění (37). V takovém případě by o vzájemné transakce byl upraven až základ daně.

Samotné stanovení základu daně stálé provozovny není jednoznačnou záležitostí. Transakce mezi stálou provozovnou a jejím zřizovatelem musí být stejně jako v případě spojených osob na úrovni cen obvyklých a analogicky by se na stálé provozovny měly vztahovat pravidla transferového oceňování. Na rozdíl od spojených osob však zřizovatel

a stálá provozovna jsou jedním subjektem, a tedy jakékoliv transakce mezi nimi nemají žádný právní dopad na podnik jako celek. Stálá provozovna a její zřizovatel spolu nejspíše nebudou uzavírat žádné smlouvy, protože právně se jedná pořád o jednu a tu samou společnost (23). V případě spojených osob se základ daně upravuje o rozdíl, mezi sjednanou cenou a cenou, která by byla sjednaná mezi nezávislými subjekty. V případě spojených osob ale skutečně dojde k úhradě za dané plnění nebo k započtení vzájemných pohledávek a závazků. Naproti tomu při navrhování metodiky autorka nepředpokládala, že by skutečně došlo k úhradě mezi stálou provozovnou a jejím zřizovatelem za dané plnění. To znamená, že účtování o těchto transakcích je primárně z důvodu stanovení správného základu daně stálé provozovny, a proto je rovnou účtováno o nezávislé ceně. K navýšení základu daně by tak došlo pouze v případě, že by některá plnění nebylo možné uznat jako daňový náklad podle českého ZDP.

V případě, že stálá provozovna účetnictví nepovede, stanovuje ZDP náhradní metody určení základu daně. V praxi však nemusí být nalezení srovnatelných subjektů nebo srovnatelných činností snadné, nebo nemusí být objektivní, a to zejména z toho důvodu, že mnohé společnosti mají široce definované předměty podnikání. Odborníci proto doporučují případnou povinnost vedení účetnictví a způsob stanovení základu daně předem projednat se správcem daně (34).

Aby poplatník eliminoval rizika z případného doměření daňové povinnosti správcem daně v ČR, má možnost požádat správce daně o závazné posouzení způsobu stanovení základu daně stálé provozovny (5, § 38nd). Toto závazné posouzení by pro poplatníka znamenalo určitý stupeň jistoty v tom, jak bude správce daně stanovený základ daně posuzovat.

4.1.3 Problematika DPH

V návrhové části diplomové práce bylo z důvodu rozsáhlosti tématu upuštěno od problematiky DPH, nicméně diplomová práce by měla obsahovat alespoň základní problematiku této související oblasti. Pro posouzení problematiky je podstatné, zda společnosti realizující stavební zakázku vznikne v České republice provozovna z hlediska DPH či nikoli.

Pro účely DPH se provozovnou rozumí organizační složka osoby povinné k dani, která může uskutečňovat dodání zboží nebo poskytnutí služby, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje (29, § 4). Platí přitom, že pro vznik provozovny z hlediska DPH musí být splněny současně všechny podmínky. Pojem organizační složka použitý pro definici provozovny však nelze chápat ve smyslu dřívější úpravy podnikání zahraničních osob v ČR (51).

Pokud budou posuzovány jednotlivé podmínky, lze předpokládat, že staveniště bude mít vhodné personální a technické zdroje, neboť na staveništi budou přítomni zaměstnanci a vybavení, potřebné pro výstavbu. Otázkou však je, zda staveniště může být považováno za dostatečně stálé, aby tak byla naplněna podmínka stálosti pro účely provozovny z hlediska DPH. Existence či neexistence provozovny se odráží také v pravidlech určujících povinnost registrace jako plátce DPH, pro které jsou klíčové zejména ustanovení § 6 a následující ZDPH. Ať už dané osobě vznikne či nevznikne provozovna v České republice, může se v případě, že bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně (s místem plnění v tuzemsku), dobrovolně registrovat jako plátce. V takovém případě se stává plátcem ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována (29, §6f, § 94a).

V případě poskytování služeb souvisejících s nemovitou věcí je místo plnění tam, kde se daná nemovitost nachází. V případě, že tedy slovenská právnická osoba realizuje stavební zakázku na území České republiky, místo plnění se nachází v České republice. V závislosti na existenci provozovny pro účely DPH však může být rozdílný postup u přijatých plnění, zejména v případě služeb.

V případě, že nebudou naplněny podmínky pro vznik provozovny v České republice, bude daná osoba z hlediska DPH považována za osobu neusazenou v tuzemsku. Jestliže zároveň bude slovenská společnost plátcem DPH na Slovensku, a příjemcem plnění je plátce DPH v česku, a dané plnění bude použito pro jeho ekonomickou činnost, příjemce plnění (tedy česká společnost) má povinnost přiznat a odvést DPH. Při splnění podmínek má zároveň nárok na odpočet daně a dodání tak bude provedeno v tzv. režimu „reverse charge“. Problematická je však otázka, jak by měla společnost postupovat při nákupu materiálu, které bude v průběhu realizace zakázky ke své činnosti potřebovat, na území ČR od tuzemských subjektů. V případě, že slovenský plátce nakupuje na území české

republiky materiál (zboží), místem plnění bude u tzv. „pultového prodeje“ nebo při dodání zboží spojené s dopravou obecně Česká republika. Slovenský plátc DPH by si v takovém případě nemohl DPH na vstupu na Slovensku uplatnit a do jeho nákladů by vstupovala cena materiálu včetně DPH. Slovenská společnost nemůže ani využít pro účely DPH režim „reverse charge“, protože jednou z podmínek pro jeho uplatnění je, že zboží musí být skutečně přemístěno z jednoho státu do druhého. I zde však nabízí vhodné řešení ZDPH, který v § 82a a § 82b řeší problematiku vrácení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiném členském státě. Podle tohoto ustanovení má osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která neměla sídlo ani provozovnu v tuzemsku, nebyla plátcem a neuskutečnila dodání zboží nebo poskytnutí služby s výjimkou stanovených případů, nárok na vrácení daně na vstupu z plnění s místem plnění v tuzemsku. Protože mezi uvedenými výjimkami je také dodání zboží nebo poskytnutí služby, u kterých byla povinna přiznat daň osoba, pro kterou je plnění poskytnuto, slovenská společnost tak má možnost si u nakoupeného materiálu dodaného tuzemskými dodavateli požádat o vrácení daně (29, § 82a; 52)

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo systematizovat pravidla týkající se stanovení základu daně stálé provozovny v České republice a navrhnout metodiku pro jeho stanovení. Navržená metodika je určená pro daňového rezidenta Slovenské republiky, kterému vznikne stálá provozovna na území České republiky v důsledky realizace stavební zakázky.

Diplomová práce se v teoretické části věnuje vymezení pojmu stálé provozovny jak podle ZDP, tak podle modelové smlouvy. Věnuje se také základním povinnostem poplatníka souvisejících se stálou provozovnou jako je registrační povinnost, povinnost vedení účetnictví, stanovení základu daně a podání daňového přiznání. V analytické části práce je již analyzována konkrétní smlouva, kterou je SZDZ se Slovenskou republikou. Jsou zde analyzovány některé články, které jsou relevantní pro společnost a pro její zaměstnance vykonávající práci v České republice. Kromě toho je zde analyzována také související legislativa České republiky. Návrhová část diplomové práce je věnována návrhu metodiky stanovení základu daně stálé provozovny. Stanovení základu daně stálé provozovny je poměrně složitou a mnohdy nejednoznačnou záležitostí, a to zejména proto, že neexistuje jednotná metodika pro jeho stanovení. Daňové zákony České republiky se problematice základu daně stálé provozovny příliš nevěnují. Upřesnění ohledně základu daně stálé provozovny již ale obsahuje nový pokyn GFŘ – D 32, který upřesňuje, že při přisuzování zisků stálým provozovnám s primárně vychází z účetnictví daňového nerezidenta, přičemž je potřeba brát v úvahu základ daně obvyklý u českých daňových rezidentů v obdobné situaci a je tedy potřeba kromě § 23 odst. 11 ZDP a článku 7 – zisky podniků, vycházet také z principů zakotvených ve Zprávě OECD o přisuzování zisků stálým provozovnám z roku 2010 (22). Poslední aktualizace modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2017 přinesla mimo jiné také změny v článku 7, a již i komentář k modelové smlouvě k tomuto článku reflektuje principy zakotvené ve Zprávě OECD o přisuzování zisků stálým provozovnám.

Kromě základu daně stanoveného na základě účetnictví stanovuje ZDP také možnost stanovení základu daně náhradním způsobem, a to na základě dat srovnatelných poplatníků a srovnatelných činností. V diplomové práci jsou navrženy dva způsoby stanovení základu daně stálé provozovny, které jsou následně aplikovány na modelovém příkladu. První způsob stanovení základu daně stálé provozovny vychází z řádně

vedeného účetnictví stálé provozovny. Navržená metodika zahrnuje mimo jiné také postup při zdaňování příjmů ze závislé činnosti zaměstnanců, vykonávajících práci v České republice a také některé typové transakce mezi stálou provozovnou a jejím zřizovatelem. Druhým navrženým způsobem stanovení základu daně stálé provozovny je stanovení na základě dostupných dat poplatníků se srovnatelnou činností, a to pomocí databáze AMADEUS.

Stanovení základu daně stálé provozovny je úzce propojeno s problematikou transferového oceňování. Stálé provozovně mají být přiřazeny takové zisky, kterých by mohla docílit, kdyby byla jako samostatný podnik, který vykonává stejné nebo obdobné činnosti za stejných nebo obdobných podmínek a byla zcela nezávislá ve styku s podnikem, jehož je stálou provozovnou (38). Tato formulace vyjadřuje tzv. princip tržního odstupu, který je také základem pro transferové oceňování mezi spojenými podniky. V rámci diplomové práce však není problematika transferových cen podrobně řešena, a to z toho důvodu, že není možné se v rámci jedné práce podrobně zabývat všemi souvisejícími oblastmi. Problematika transferových cen je sama o sobě značně rozsáhlým tématem. Další oblastí, o kterou by se dala diplomová práce dále rozvést, je podrobnější řešení problematiky DPH, od které bylo v rámci návrhové části práce upuštěno.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- (1) POKORNÝ, Jiří. *Úspěšnost zaručena: jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2004. ISBN 80-7204-348-X.
- (2) ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. 7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5.
- (3) SOJKA, V., M. BARTOŠOVÁ, P. FEKAR a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-688-5.
- (4) SKALICKÁ, Hana. *Mezinárodní daňové vztahy*. 3. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-400-3.
- (5) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. 11. 1992.
- (6) Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů ze dne 6. 2. 2015
- (7) JELÍNEK, Michal. *Transferové ceny: stálá provozovna, spojené osoby, sdružené podniky*. Praha: Verlag Dashöfer, 2018. ISBN 978-80-87963-61-6.
- (8) NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. aktualizované vydání. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-386-7.
- (9) PELC, V., P. PELECH. *Daně z příjmů: s komentářem*. 16. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-011-9.

- (10) RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-511-5.
- (11) DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2016*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-035-7.
- (12) BRYCHTA, I., J. VYCHOPĚŇ. *Daň z příjmů 2017: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.9.2017*. 13. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-750-9.
- (13) OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017* [online]. OECD Publishing, 2017. ISBN 978-92-64-28795-2. Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1
- (14) EUR-Lex: Access to European Union law. *Precedence of European law*. [online]. [cit. 2018-12-23]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=LEGISSUM:114548>
- (15) Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 15/1988 Sb., o Vídeňské úmluvě o smluvním právu ze dne 4. 9. 1987.
- (16) Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky ze dne 16. prosince 1992
- (17) Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ze dne 22. července 2009
- (18) Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky ze dne 23. prosince 2011
- (19) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ze dne 12. prosince 1991
- (20) HÁJEK, J., D. TRYTKO. *Povinnost stále provozovny zahraniční osoby vést účetnictví podle českých právních předpisů*. Daně a právo v praxi [online]. 2013, č.

- 6, p. 42-43 [cit. 2018-12-23]. Dostupné z: http://www.roedl.net/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/clanky/2013/Dane_a_pravo_6_2013_JHA_DTR.pdf
- (21) PFEILEROVÁ, Jaroslava. *Stálá provozovna zahraničního subjektu na území ČR*. [online]. Praha: Verlag Dashöfer, 2018 [cit. 2018-12-16]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/stala-provozovna-zahranicniho-subjektu-na-uzemi-cr-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Emsy4iYjEZCSvCapv0oRYrk/>
- (22) Pokyn GFŘ D – 32: Sdělení Generálního finančního ředitelství k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami a ke způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny ze dne 10. 9. 2018
- (23) Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám ze dne 22. července 2010
- (24) Nařízení č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení ze dne 29. dubna 2004
- (25) STÁTNÍ ÚŘAD INSPEKCE A PRÁCE. *Informace k vysílání pracovníků* [online]. [cit. 2018-12-23]. Dostupné z: <http://www.suip.cz/vysilani-pracovniku/informace-k-vysilani-pracovniku/>
- (26) Zákon 262/2006 Sb., zákoník práce ze dne 21. dubna 2006
- (27) VAT Point: EU taxation. *Vysílání pracovníků do zahraničí* [online]. České Budějovice: VAT Point, 2018 [cit. 2018-12-23]. Dostupné z: <https://www.vatpoint.eu/vysilani-pracovniku-do-zahranici/>
- (28) KYSELÁK, Pavel. *Stálá provozovna* [online]. Praha: Verlag Dashöfer, 2014 [cit. 2018-12-23]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/stala-provozovna->

uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EkQWDkVsOQKE_6qOzrArksYCD-
vMUnwPlw/?uri_view_type=1

- (29) Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ze dne 1. dubna 2004
- (30) KUNEŠ, Zdeněk. *DPH v tuzemsku: zaměřeno na nemovité věci a výstavbu*. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-096-6.
- (31) Rozsudek NSS ČR čj. 2 Afs 77/2007 – 62 ze dne 17. 4. 2008 [online]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2007/0077_2Afs_0700062A_preveden.pdf
- (32) Rozsudek NSS ČR čj. 2 Afs 29/2012-18 [online]. Dostupné z: <https://www.judikaty.info/cz/document/nsscr/13161/>
- (33) Rozsudek NSS ČR čj. 6 Afs 52/2015 – 29 ze dne 27. 5. 2015 [online]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2015/0052_6Afs_1500029_20150529123546_prevedeno.pdf
- (34) MACHALA, Otakar. *Stálá provozovna z hlediska daňového* [online]. Praha: Verlag Dashöfer, 2018 [cit. 2018-12-23]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/stala-provozovna-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EpHj09OBNF6yPQ69hr4zrzxPpA5B5rrwHw/>
- (35) FINANČNÍ SPRÁVA. *Registrace – zahájení podnikání* [online]. Generální finanční ředitelství, 2016 [cit. 2018-12-23]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/postup-v-danovem-rizeni/registrace-zahajeni-podnikani>
- (36) ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ. *Přehled povinností zaměstnavatele* [online]. Česká správa sociálního zabezpečení, 2018. [cit. 2018-12-

- 23]. Dostupné z: <https://www.cssz.cz/cz/nemocenske-pojisteni/novy-zakon-o-nemocenskem-pojisteni/prehled-povinnosti-zamestnavatele.htm>
- (37) PFEILEROVÁ, Jaroslava. *Stálá provozovna tuzemského subjektu v zahraničí*. [online]. Praha: Verlag Dashöfer, 2018 [cit. 2018-12-16]. Dostupné z: <https://www.zivnostnik.cz/33/stala-provozovna-tuzemskeho-subjektu-v-zahranici-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Emsy4iYjEZCSYbX6zyW1kls/>
- (38) Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku ze dne 26. 3. 2002
- (39) Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z příjmů ze dne 4. 12. 2003
- (40) VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Cizinci a daň: zdaňování příjmů fyzických osob - cizích státních příslušníků v České republice*. 4. rozšířené vydání, doplněné o judikaturu, závěry koordinačních výborů, nová nařízení o koordinaci systémů sociálního zabezpečení v EU. Praha: Wolters Kluwer, 2016, 253 stran. ISBN 978-80-7552-285-6.
- (41) Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti ze dne 13. 4. 2004
- (42) Vyhláška č. 500/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ze dne 6. 11. 2002
- (43) LOUŠA, František. *Problémy účtování a oceňování nedokončené výroby*. In: Účetnictví v praxi [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2011 [cit. 2019-03-01]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=38353>
- (44) Interpretace Národní účetní rady I-35 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností ze dne 17.10.2016

- (45) OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017* [online]. OECD Publishing, 2017. ISBN 978-92-64-26512-7. Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page1
- (46) JELÍNEK, Michal. *Vliv transferových cen na zdanění stálých provozoven*. Praha 2012. Doktorská disertační práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, Katedra veřejných financí. Vedoucí práce prof. Ing. Alena Vančurová, Ph.D.
- (47) DĚRGEL, Martin. Specifika daňového přiznání k DPPO stálé provozovny zahraniční firmy [online]. Praha: Verlag Dashöfer, 2016 [cit. 2019-04-11]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/specifika-danoveho-priznani-k-dppo-stale-provozovny-zahranicni-firmy-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Epet2uzaS-ofZk6XpQ_MOZCLww91UcxFVw/
- (48) SZMARAGOWSKI, D., S. VOLKOVÁ. *GFŘ: Novinky v posuzování převodních cen a určení základu daně stálé provozovny*. Daňové a právní aktuality. KPMG [online]. 2018 [cit. 2019-05-05]. Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/gfr-novinky-v-posuzovani-prevodnich-cen-a-urceni-zakladu-dane-stale-provozovny>
- (49) Pokyn GFŘ D – 10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky ze dne 8. 11. 2012
- (50) GEROČOVÁ, Michaela. *Manažerské poplatky*. [ústní sdělení]. Alca plast, s.r.o., Bratislavská 2846, Břeclav. 4. 4. 2018.
- (51) AMBROŽ, J., R. KULKOVÁ. *Provozovna – DPH* [online]. Praha: Verlag Dashöfer, 2018 [cit. 2019-05-05]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/provozovna-dph-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eveoxp73eugbBUmmdRfrKvA/>

- (52) NOVÁKOVÁ, Miroslava. *Vrácení daně* [online]. Praha: Verlag Dashöfer, 2019 [cit. 2019-05-05]. Dostupné z: <https://www.zivnostnik.cz/33/vraceni-dane-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EszVpWbIDSYnL5sxNZd7TbA/?query=vr%E1cen%ED%20dan%EC%20v%20jin%E9m%20%E8lensk%E9m%20st%E1t%EC&serp=1>
- (53) FINANCE. *Jak se bude v roce 2018 počítat čistá mzda v ČR a jak na Slovensku?* [online]. Finance, 2017. [cit. 2018-04-20]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/501827-cista-mzda-2018-cr-sr/>

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ

ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
GFŘ	Generální finanční ředitelství
KH	Kontrolní hlášení
NSS	Nejvyšší správní soud
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
PSSZ	Pražská správa sociálního zabezpečení
SSZ	Správa sociálního zabezpečení
SZDZ	Smlouva(y) o zamezení dvojího zdanění
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
ZoÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
Zpráva OECD	Zpráva OECD o přisuzování zisků stálým provozovnám z roku 2010

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Články SZDZ relevantní pro zaměstnavatele a zaměstnance	39
Tabulka č. 2: Zdanění slovenských zaměstnanců v ČR	44
Tabulka č. 3: Základní metodika výpočtu záloh na DPFO	45
Tabulka č. 4: Mechanismus výpočtu daňové povinnosti PO v ČR	51
Tabulka č. 5: Povinnost registrace k DPH v ČR v závislosti na příjemci plnění	53
Tabulka č. 6: Povinnosti stálé provozovny	54
Tabulka č. 7: Účtování výnosů za stavební práce v ČR	60
Tabulka č. 8: Ocenění nedokončené výroby	61
Tabulka č. 9: Účtování nedokončené výroby	62
Tabulka č. 10: Přehled nezdanitelných částí, slev na dani a daňových zvýhodnění	65
Tabulka č. 11: Účtování mezd	67
Tabulka č. 12: Hodnota majetku pro účely odpisování v ČR	68
Tabulka č. 13: Počet let odpisování hmotného majetku	68
Tabulka č. 14: Sazba odpisy hmotného majetku	69
Tabulka č. 15: Účtování odpisů majetku	70
Tabulka č. 16: Účtování správních nákladů vzniklých u zřizovatele	75
Tabulka č. 17: Zjednodušený harmonogram stavebních prací	79
Tabulka č. 18: Zaúčtování výnosů v roce 2018	80
Tabulka č. 19: Rezidence zaměstnance č.1 dle vnitrostátní legislativy	82
Tabulka č. 20: Rezidence zaměstnance č. 1 po aplikaci SZDZ	82
Tabulka č. 21: Plnění podmínek vysílání zaměstnanců	83
Tabulka č. 22: Výpočet zálohy na DPFO v Kč - zaměstnanec 1	84
Tabulka č. 23: Výpočet odvodů na Slovensku - zaměstnanec 1	84
Tabulka č. 24: Zaúčtování mzdy - zaměstnanec 1	85
Tabulka č. 25: Určení rezidence podle vnitrostátní legislativy - zaměstnanec 2	85
Tabulka č. 26: Výpočet odvodů v Kč - zaměstnanec 2	86
Tabulka č. 27: Rezidence zaměstnance č. 3 po aplikaci SZDZ	86
Tabulka č. 28: Výpočet odvodů - zaměstnanec 3	87
Tabulka č. 29 Výpočet přepočtené zahraniční ceny - kolový nakladač	90
Tabulka č. 30 Výpočet přepočtené zahraniční ceny - mobilní bagr	91

Tabulka č. 31: Účtování odpisů	92
Tabulka č. 32: Rozdíl účetních a daňových odpisů	92
Tabulka č. 33: Účtování majetku od zřizovatele	93
Tabulka č. 34: Kalkulace mzdových nákladů - manažerské poplatky.....	93
Tabulka č. 35: Základní ukazatele podniku	94
Tabulka č. 36: Celkové manažerské poplatky přiřaditelné SP	94
Tabulka č. 37: Zaúčtování manažerských poplatků	95
Tabulka č. 38: Konečný stav účtů po zaúčtování všech účetních operací	96
Tabulka č. 39: Výpočet daňové povinnosti stálé provozovny	97
Tabulka č. 40: Ukazatel EBIT/obrat	100
Tabulka č. 41: Výpočet kvartilového rozpětí	100
Tabulka č. 42: Základ daně a daňová povinnost stanovená náhradním způsobem	101

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1: Dělení daňových poplatníků	15
Obrázek č. 2: Typy stálé provozovny	18
Obrázek č. 3: Klasifikace stálých provozoven dle ZDP	20
Obrázek č. 4: Aplikační přednost právních úprav	25
Obrázek č. 5: Přehled základních metod transferových cen	33
Obrázek č. 6: Zaměstnanci vykonávající práci v ČR	45
Obrázek č. 7: Určení příslušnosti k sociálnímu zabezpečení zaměstnance	47
Obrázek č. 8 Schéma transakcí mezi zřizovatelem a stálou provozovnou	88
Obrázek č. 9 Konečný vzorek společností se srovnatelnou činností	99